



LA DIFFUSION DES INNOVATIONS MANAGERIALES EN CONTROLE DE GESTION, UNE APPROCHE RHETORIQUE

Eric Maton, Dragos Zelinschi

► To cite this version:

Eric Maton, Dragos Zelinschi. LA DIFFUSION DES INNOVATIONS MANAGERIALES EN CONTROLE DE GESTION, UNE APPROCHE RHETORIQUE. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00691178

HAL Id: hal-00691178

<https://hal.science/hal-00691178>

Submitted on 25 Apr 2012

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LA DIFFUSION DES INNOVATIONS MANAGERIALES EN CONTROLE DE GESTION, UNE APPROCHE RHETORIQUE

Eric MATON, Audencia – PRES UNAM

Dragoş ZELINSCHI, Université de Nantes, IEMN-IAE, LEMNA

Résumé :

L'objet de ce papier est d'explicitier en quoi l'approche rhétorique avec ses différentes dimensions peut aider à mieux appréhender la diffusion d'une innovation managériale en contrôle de gestion. Nous proposons ici une conception dynamique de la rhétorique et une analyse rhétorique des graphiques. Nous nous appuyons d'un point de vue historique sur l'exemple de deux innovations, la méthode ABC et le tableau de bord équilibré et leur description au travers d'articles dans une revue visant une large diffusion des idées managériales, la *Harvard Business Review*.

Mots clés : innovation managériale, rhétorique, sémiologie graphique

Abstract :

The purpose of this paper is to explain how a rhetoric approach with several dimensions can help to better understand the diffusion of management control innovations. We use a dynamic conception of rhetoric and a rhetorical analysis of graphical representations. We apply a rhetoric framework of analysis to two innovations (activity-based costing and balanced scorecard) and to their description in one review, the *Harvard Business Review*, with an objective of a wide diffusion of management ideas.

Keywords: management innovation, rhetoric, graphical semiology

Introduction

Les « innovations managériales » possèdent à la fois un aspect technique et un aspect symbolique (Carruthers et Espeland 1991 ; Zbaracki 1998). Cette dernière dimension a fait l'objet de perspectives différentes d'analyse, que ce soit sous l'angle de la culture, du discours ou de la rhétorique. Des développements récents ont donné une place importante à la rhétorique comme variable explicative à la diffusion des innovations managériales et à leur institutionnalisation (Green Jr 2004 ; Green Jr et al. 2008 ; Green Jr et al. 2009). Ces développements sont en droite ligne avec une conception de la diffusion des innovations managériales selon une offre et une demande sur un marché, une approche en termes de mode des innovations managériales et d'un langage particulier adopté par les gourous et les consultants pour favoriser la circulation de ce type d'innovation. En revanche, il existe de nombreuses approches rhétoriques différentes. Par ailleurs, l'explication du succès d'une innovation managériale ou de sa diffusion a généralement recours à une approche statique de la rhétorique alors que de nouvelles approches incitent à avoir une approche dynamique de celle-ci, ce qui est plus cohérent avec une approche épistémologique considérant que par nature une innovation managériale contient un aspect technique et un aspect symbolique. A l'évolution technique d'une innovation managériale peut ainsi répondre une évolution symbolique et donc la rhétorique liée. De même, l'analyse rhétorique en contrôle de gestion et plus généralement en gestion s'est largement concentrée sur l'étude d'écrits au détriment d'autres formes de représentation comme les tableaux ou les graphiques (diagrammes, schémas ou cartes). Il est d'autant plus pertinent d'analyser la rhétorique sous-jacente aux différentes formes de représentation graphique qu'un des vecteurs de diffusion des idées managériales est constitué des revues faisant le lien entre monde académique et monde managérial, revues dans lesquelles les représentations graphiques sont nombreuses (comme la *Harvard Business Review* (HBR) ou la *California Management Review*). Par ailleurs, les représentations graphiques sont en soi un vecteur de diffusion des idées managériales en raison de la facilité apparente ou réelle avec laquelle on transpose un graphique d'un contexte à un contexte pour prendre des décisions managériales parfois très différentes¹.

L'objet de cet article sera ainsi d'explicitier en quoi l'approche rhétorique peut aider à mieux comprendre la diffusion d'une innovation managériale en mettant l'accent sur l'analyse des représentations graphiques du point de vue de leur rhétorique et en proposant une approche dynamique de cette dernière. Par ailleurs, il sera question des innovations managériales en contrôle de gestion. Or, dans le cadre plus précis des innovations managériales en contrôle de gestion, deux rhétoriques récurrentes sont évoquées, une rationnelle et une autre normative (Barley et Kunda 1992). La problématique de l'article sera ainsi de savoir dans quelle mesure la diffusion d'une innovation managériale en contrôle de gestion par le biais de représentations graphiques repose sur ces deux rhétoriques, rationnelle et normative, et selon quel processus possible, en prenant deux innovations, la méthode ABC et le tableau de bord équilibré. Ces deux innovations managériales ont donné lieu à des représentations graphiques

¹ Les représentations graphiques peuvent être considérées comme des « savoirs actionnables », des savoirs qui « ne sont pas seulement pertinents pour le monde de la pratique » mais des savoirs « que les personnes utilisent pour créer ce monde » (Argyris 1993). Les études de Karl Weick sur le pouvoir en termes d'action des cartes va dans ce sens (Weick 1990).

très différentes. La méthode ABC a donné lieu à des représentations liées au monde des chiffres comme par exemple des tableaux de chiffres ou des diagrammes, à savoir des représentations graphiques avec des ordonnées et des abscisses tandis que le tableau de bord équilibré est d'emblée conçue comme une représentation graphique devient modélisé la notion d' « équilibre » puis avec l'évolution de l'outil la stratégie et donc le lien entre toutes les dimensions de l'organisation ayant un impact sur la performance. En effet, si la méthode ABC est une méthode de coûts, le tableau de bord équilibré est un outil de contrôle qui a évolué vers un contrôle stratégique, à savoir un outil de conception et de contrôle de la stratégie. Il est ainsi intéressant de voir l'évolution de la représentation de ces deux innovations appartenant au domaine du contrôle de gestion mais s'appuyant a priori sur des langages très différents (celui des coûts pour l'un et celui de la stratégie pour l'autre).

La littérature managériale à destination des praticiens permet de voir ces techniques rhétoriques déployées car elle est un outil privilégié de diffusion d'idées auprès des praticiens tout comme la formation continue ou les conférences professionnelles. Ce type de littérature permet de voir une rhétorique différente de celle employée dans la littérature scientifique [voir Latour (1987) pour une analyse discursive de cette littérature]. Elle fait l'objet d'un intérêt récent (Furusten 1999) alors que son impact est important depuis plusieurs décennies comme le montre par exemple le nombre d'ouvrages publiés par la Harvard Business Press ou le statut acquis par certains des auteurs grâce notamment à ces écrits, statut assimilé à celui de « gourou » (par exemple, sont généralement considérés comme des gourous : Peter Drucker avec notamment un ouvrage évoquant le management par objectif, Edwards Deming avec les ouvrages autour de la « Total Quality Management », Michael Hammer et James Champy avec l'ouvrage sur le « Business Process Reengineering », etc.). En particulier, en raison du choix effectué par les auteurs des deux méthodes d'utiliser la *HBR* comme support pour la publication d'articles sur ces méthodes, nous allons analyser cette littérature managériale en mettant en évidence l'emploi qui est fait des représentations graphiques au sens large, tableaux, schémas ou diagrammes.

Dans une première partie il s'agira de montrer les différentes dimensions possibles d'une analyse rhétorique en montrant que les représentations graphiques peuvent être un champ d'étude pertinent du point de vue de la rhétorique. Dans une seconde partie il s'agira de voir comment ces dimensions ont été mobilisées dans le cadre d'une analyse du succès et de la diffusion d'une innovation managériale pour ensuite préciser comment une analyse de la rhétorique des représentations graphiques peut être appliquée au champ des innovations managériales en contrôle de gestion. Dans une troisième partie, la partie empirique, il s'agira de décrire les deux terrains d'analyse, les représentations graphiques employées dans les articles de la *HBR* relatifs à la méthode ABC et au tableau de bord équilibré et d'appliquer notre approche rhétorique proposée. Une dernière partie amènera à discuter la pertinence de l'approche proposée et les résultats obtenus.

1. Les multiples dimensions d'une approche rhétorique

Il y a un manque de consensus sur le terme de « rhétorique », car celui-ci est défini aussi bien comme un synonyme du mot « persuasion » que comme n'importe quel type d' « expression instrumentale » (Gill et Whedbee 1997, p. 157). Selon Simons (1990), l'approche la plus

neutre est celle consistant à définir la rhétorique comme « l'étude et la pratique de la persuasion » (Simons 1990, p. 5) mais cette « conception large permet plusieurs emphases ou restrictions : ainsi, la rhétorique comme invention, comme argumentation, comme figuration, comme (procédé) stylistique, comme adaptation par rapport à une audience et une situation, et comme un art de la composition et de l'arrangement » (Simons 1990, p. 5). Si on remonte aux origines grecques de la rhétorique, la définition donnée par Aristote insiste aussi sur le lien avec la persuasion : « la rhétorique est la faculté de considérer, pour chaque question, ce qui est propre à persuader » (Aristote 1991 [-323], p. 82). La rhétorique est une approche qui peut s'appliquer aussi bien à un texte, qu'une image (Blair 2004) ou une situation d'interaction entre des individus.

Plusieurs dimensions d'une approche rhétorique peuvent être distinguées.

Une première dimension est relative aux « figures de style ». Aristote (1991 [-323]) s'intéresse à plusieurs figures de style qui permettent d'appuyer une argumentation sans que celle-ci repose sur la recherche de la vérité. Il s'agit ainsi par exemple de l'enthymème, des tropes ou d'une certaine utilisation de la métaphore.

Une seconde dimension est relative aux trois types de rhétorique dissociés depuis Aristote, à savoir l'ethos, le pathos et le logos : « Les preuves inhérentes au discours sont de trois sortes : les unes résident dans le caractère moral de l'orateur (ethos) ; d'autres dans la disposition de l'oratoire (pathos) ; d'autres enfin dans le discours lui-même, lorsqu'il est démonstratif, ou qu'il paraît l'être (logos) » (Aristote 1991 [-323], p. 83). L'éthos fait référence au caractère moral mobilisé dans le discours (au-delà du seul caractère de l'orateur) : « c'est (...) au caractère moral que le discours emprunte (...) presque sa plus grande force de persuasion » (Aristote 1991, p. 83). Le pathos fait référence à la mobilisation de l'oratoire par le biais des passions. Aristote définit ainsi ce mode rhétorique comme relative jouant sur « la disposition des auditeurs, quand leurs passions sont excitées par le discours » (Aristote 1991, p. 83). Enfin, le logos est relatif à un discours démontrant le vrai : « c'est par le discours lui-même que l'on persuade lorsque nous démontrons la vérité, ou ce qu'il paraît être, d'après les faits probants déduits un à un » (Aristote 1991 [-323], p. 84).

Une autre dimension est relative à l'adaptation de l'argumentation à une audience. La rhétorique est souvent assimilée à l'art d'adapter un discours à son oratoire ou à ses lecteurs potentiels. Un exemple de définition de la rhétorique est ainsi « un discours conçu de manière à influencer une audience vers une certaine finalité » (Gill et Whedbee 1997, p. 157).

Enfin une dernière dimension méthodologique concerne le type de représentation étudié. L'analyse rhétorique peut porter sur des textes mais également sur d'autres formes de représentation graphique comme les listes, les tableaux ou les graphiques. Ces derniers ont une dimension rhétorique avérée que ce soit par le titre du graphique qui peut avoir une dimension métaphorique (comme par exemple « la roue de Deming » pour évoquer le schéma circulaire du Plan-Do-Check-Act en matière de gestion et de contrôle de la qualité), par la forme générale du schéma qui peut avoir une connotation (le recours aux figures géométriques peut ainsi donner une idée de complétude, de finitude ou de perfection à une schématisation) ou de manière générale le recours à un certain langage graphique associé à un univers légitime par rapport à une audience (comme par exemple le recours à des carrés et des flèches rectilignes dans un schéma pour adopté un langage graphique associé à la science plutôt des représentations moins géométriques et associées à une pensée moins cartésienne et

à une schématisation non définitive ou non finie) (Hurst 1984). Par ailleurs, la rhétorique peut résider dans la mobilisation qui est faite de la représentation graphique dans un texte, en faisant jouer à celle-ci le rôle de preuve, d'exemple, de contre-exemple, etc.

A ces différentes dimensions méthodologiques de l'approche rhétorique s'ajoute une dimension épistémologique qui est relative au lien entre rhétorique et réalité. Selon qu'on adopte une approche positiviste ou constructiviste, la notion de « réalité » sera différente et la place accordée à la rhétorique ne sera pas la même. Dans une approche positiviste la rhétorique cache ou maquille la réalité, assimilée au « vrai », tandis que dans une approche constructiviste la rhétorique sera inhérente à la réalité. Cela change radicalement l'approche des innovations managériales et de leur diffusion. Dans une approche positiviste l'innovation managériale sera principalement assimilée à un aspect technique tandis que dans une approche constructiviste l'innovation managériale contiendra à la fois un aspect technique et un aspect symbolique et ces deux aspects seront difficilement dissociables dans l'explication à leur adoption et diffusion.

2. L'approche rhétorique appliquée à la diffusion d'une innovation managériale en contrôle de gestion

2.1 Innovation managériale et approche rhétorique

Plusieurs définitions existent de la notion d'« innovation managériale ». Une première définition est par exemple celle d'Alcouffe, Berland et Lévant : « une innovation managériale est un programme, un produit ou une technique qui est perçu comme nouveau par l'individu ou le groupe d'individus considérant son adoption et qui, au sein de l'organisation où elle est mise en place affecte la nature, la localisation, la qualité et/ou la quantité de l'information disponible pour la prise de décision » (Alcouffe et al. 2003, : p. 9). De même, l'innovation managériale est définie par Birkinshaw, Hamel et Mol comme étant : « l'invention et la mise en œuvre d'une pratique, d'un processus, d'une structure ou d'une technique managériale qui est nouvelle au vu de l'état de l'art et qui est destinée à améliorer l'atteinte des objectifs organisationnels » (Birkinshaw et al. 2008, : p. 825).

Par ailleurs l'innovation managériale est une notion parente de celle d'« outil de gestion » (Moison 1997), d'« instrument de gestion » (Berry 1983), de « technique de gestion » (Hatchuel 2000) ou de « machine de gestion » (Girin 1983). A la différence que ces dernières notions ne sont pas forcément liées à des problématiques de création et de diffusion et qu'elles se définissent d'emblée par un aspect technique et un aspect symbolique. L'aspect technique est ainsi parfois nommé « substrat technique » tandis que l'aspect symbolique se retrouve au travers de la « philosophie gestionnaire » ou la « vision simplifiée des relations organisationnelles » (Hatchuel et Weil 1992). Leur dénominateur commun est aussi de se situer dans un cadre d'action collective (Hatchuel 2000) et dans ce contexte la technique managériale peut être appréhendée comme un « mythe rationnel », à savoir qu'à « la dimension objective de ce type de techniques, il faut indissociablement ajouter ici des représentations plus métaphoriques sans lesquelles on ne peut ni évoquer un champ d'action compréhensible, ni mobiliser les acteurs potentiellement intéressés » (Hatchuel et Weil 1992, :

p. 122). La notion de rhétorique a dans cette perspective un rôle évident à jouer en captant l'intérêt du collectif (pathos) et en incitant à l'action (logos).

De manière générale, la rhétorique est considérée comme une approche pertinente dans la recherche en comptabilité et contrôle de gestion depuis que la comptabilité (ou le contrôle de gestion) est perçue comme une pratique sociale et que la connaissance produite n'est plus considérée comme purement objective mais liée à « des influences subjectives et intersubjectives » (Arrington et Schweiker 1992). La rhétorique a non seulement un rôle comme justification d'un savoir digne d'intérêt en comptabilité ou contrôle de gestion mais également comme « aspect fondamental dans l'invention d'une connaissance comptable » (Arrington et Schweiker 1992, : p. 514). En effet, une approche constructiviste amène à considérer que la rhétorique est présente dès la constitution d'un savoir et non postérieurement, à savoir au moment de rendre public ce savoir. L'audience est ainsi prise en compte dès les premières étapes du processus de création de savoirs au travers d'hypothèses sur qui sont les lecteurs probables. Ces hypothèses vont à la fois influencer le sujet traité, la manière de traiter ce sujet et les valeurs mobilisées (Arrington et Schweiker 1992).

Certaines innovations managériales ont été étudiées sous l'angle rhétorique (Jackson 1996, ; Zbaracki 1998, ; Green Jr et al. 2009) dont certaines en comptabilité et contrôle de gestion (Carruthers et Espeland 1991, ; Nørreklit 2003). Ces études dont certaines ont recours à l'analyse des figures de style (voir tableau 1) ont permis de décrire le type de discours employé pour permettre la diffusion de l'innovation managériale, ce discours peut être plus ou moins basé sur la psychologie (Jackson 1996) et peut faire référence à catégories de discours peu attendues comme la religion (Carruthers et Espeland 1991, ; Jackson 1996) mais aussi à une catégorie de discours plus attendue depuis le management scientifique : le discours scientifique (Nørreklit 2003). Ces différentes analyses se révèlent statiques à l'exception d'une analyse du Total Quality Management (TQM) (Zbaracki 1998). Ces différentes analyses se focalisent sur des écrits.

Tableau 1 : Approche rhétorique et innovations managériales

Méthode ou outil analysé	(business process) Reengineering	Total Quality Management	Total Quality Management	Balanced scorecard	Comptabilité en partie double
Auteur(s) de l'étude	Jackson (1996)	Zbaracki (1998)	Green, Li et Nohria (2009)	Norreklit (2003)	Carruthers et Espeland (1991)
Figures de style (rhétorique grecque)	Non	Non	Oui (enthymème et syllogisme)	Oui (analogie, tropes et métaphores)	Non
Références à des thèmes	"préservation de soi", "rédemption de soi" et "représentation de soi" (parallèle fait avec la religion)	"rhétorique du succès", "rhétorique du scepticisme", "rhétorique pro-TQM"		Science	Religion
Au niveau d'un écrit ou d'une situation	Ecrits (3 ouvrages) de Hammer et Champy	Ecrits d'organisations étudiées	Ecrits constitués d'articles	Ecrit (1er chapitre ouvrage de Kaplan et Norton de	Ecrits (ouvrage de Pacioli notamment)
Aspect dynamique de la rhétorique	Non	Oui	Non	Non	Non
Référence au Pathos	Non	Non	Non	Oui	Non
Référence au Logos	Non	Non	Non	Oui	Non
Référence à l'Ethos	Non	Non	Non	Oui	Oui
Rapport entre rhétorique et réalité	Discours des gurus (rhétorique) contre pratiques des managers (réalité)	Distinction entre ce que les gens disent (rhétorique) et les gens font (réalité)	Rhétorique et raison sont inséparables	Style poétique (rhétorique) opposé à un écrit académique	opposition rhétorique (aspect symbolique de l'outil) et rationalité (aspect technique de l'outil)

2.2 Rhétorique rationnelle et rhétorique normative : deux approches rhétoriques prégnantes en contrôle de gestion

Le contrôle de gestion et la comptabilité de gestion sont associés naturellement à une approche mécanique de l'organisation en basant toute analyse sur des chiffres avec notamment des hypothèses sur des inputs et outputs mesurables. Les théoriciens du contrôle de gestion et de la comptabilité de gestion ont cherché à échapper à de multiples reprises à une vision mécanique de l'organisation pour adopter une approche plus organique de celle-ci. Il est alors question d'une « philosophie » du management où l'humain n'est pas réduit à un input et d'un contrôle de gestion perçu sous l'angle sociologique ou psychologique. Ce mouvement se retrouve dans l'analyse faite par Barley et Kunda (1992) au travers d'une approche macro des grandes tendances rhétoriques et idéologiques du management américain au XXème siècle. Il est ainsi question d'un mouvement de balancier entre rhétoriques rationnelles et rhétoriques normatives autour de problématiques de contrôle : « les rhétoriques rationnelles et normatives promettent toutes les deux aux managers une meilleure productivité et rentabilité, mais préconisent des moyens radicalement différents pour atteindre cette fin. Les rhétoriques rationnelles insistent sur l'utilisation efficiente des structures et technologies, tandis que les rhétoriques normatives insistent sur les relations sociales » (Barley et Kunda 1992, p. 387). Dans les théories rationnelles, le contrôle s'effectue par l'organisation des processus de production et la satisfaction de l'intérêt personnel des salariés tandis que dans les théories normatives la régulation efficace du travail se fait en agissant non seulement sur les comportements, mais surtout sur les pensées et les émotions.

L'approche mécanique va généralement de pair avec une approche normative. Pour adopter une approche basée sur les moyens et les fins dans l'organisation il est plus facile de considérer que toutes les parties constitutives de l'organisation sont des moyens et donc des objets et que les seules fins seront les objectifs mesurables au travers, par exemple, de chiffres financiers. Gareth Morgan assimile ces deux approches lorsqu'il écrit : « l'image mécanique est très claire. Les machines sont définies rationnellement pour réaliser un travail en poursuivant des fins prédéfinies ; la métaphore de la machine dans la théorie des organisations exprime ces fins comme objectifs et la relation moyens-fins comme intentionnellement rationnelle » (Morgan 1980, : p. 613).

La rhétorique normative fait référence à une approche organique de l'organisation. L'approche organique représente une tentative d'accepter une complexité plus grande en considérant que tout ce qui constitue une partie d'une organisation ne peut être considéré comme un moyen et par ce biais comme un élément objectif mais au contraire certaines ressources de l'organisation sont des sujets à savoir des individus dotés d'une volonté de décision propre mais manipulable. Le contrôle qui s'applique dans une approche organique de l'organisation est ainsi bien différent. Il sera alors question d'une rhétorique normative, à savoir une argumentation cherchant à promouvoir l'autonomie, les compétences et la croissance au lieu d'un discours portant sur le contrôle, le travail et les coûts (Watson 1995). Dans une approche organique le contrôle se fait ainsi d'une certaine façon plus subtile, il s'agit d'exercer un contrôle sur les salariés tout en gagnant leur adhésion.

De manière générale, le contrôle de gestion a hésité entre les deux approches (mécanique et organique), voire à pensé pouvoir les concilier. Tannenbaum percevait déjà un besoin de concilier les deux en 1968 : « L'organisation exige du contrôle. Une organisation sociale est un agencement ordonné d'interactions humaines individuelles. Les processus de contrôle aident à circonscrire les comportements et à les maintenir en conformité avec le plan rationnel de l'organisation. Les organisations nécessitent, en effet, une certaine conformité ainsi qu'une certaine intégration de leurs diverses activités. C'est la fonction du contrôle de rendre conformes ces dernières aux exigences organisationnelles et, ainsi, d'atteindre les objectifs ultimes que l'organisation s'est fixée. La coordination et l'ordre créés à partir des intérêts divergents des membres de l'organisation sont sans aucun doute une des fonctions du contrôle. [...] Le contrôle est le corollaire inévitable de l'organisation » (Tannenbaum 1968, , p. 3).

Le contrôle de gestion joue ainsi sur un diptyque conformité/engagement a priori peu conciliable : « il y a un besoin simultané de conformité (*compliance*) obtenue à travers le gouvernement, le contrôle et la discipline et d'engagement (*commitment*) acquis par l'initiative, l'autonomie et la diligence » (Noon et al. 2000, p. 518). En effet, au contrôle par les chiffres sur des objets de l'approche mécanique s'oppose un contrôle sur les comportements de l'approche organique. L'évolution de la définition du contrôle de gestion reflète cette évolution d'une approche mécanique à une approche organique. La définition de 1965 d'Anthony : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation » (Anthony 1965, , p. 17). La définition de 1988 a changé pour être plus en cohérence avec une approche organique de l'organisation : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies » (Anthony 1988, , p. 10)

L'approche mécanique et l'approche organique sont deux approches métaphoriques classiques en management (Morgan 1980) qui ne renvoient pas à une réalité tangible mais à une vision subjective de l'organisation et en tant que telle elles représentent deux rhétoriques sur l'organisation mais aussi comme nous venons de le voir sur le contrôle de gestion.

L'approche mécanique de l'organisation et la rhétorique rationnelle associée vont amener à concevoir des innovations managériales en contrôle de gestion qui soient basées sur les sciences dures et en particulier la physique et les mathématiques.

L'approche organique de l'organisation et la rhétorique normative vont, en revanche, amener à concevoir des innovations managériales en contrôle de gestion qui soient basées sur les sciences sociales avec par exemple une prise en compte de notions de motivation, de valeurs, etc.

Il existe une dynamique possible avec ces deux rhétoriques, rationnelle et normative, que nous allons maintenant expliciter.

2.3 Proposition d'une approche dynamique de la rhétorique

Un nouveau cadre d'analyse a été proposé récemment pour mieux distinguer les différentes phases de diffusion d'une innovation managériale (Birkinshaw et al. 2008). Quatre phases sont distingués : la « motivation », qui explicite les lacunes auxquelles l'innovation veut apporter des solutions, l' « invention », qui met en évidence les conditions de création de l'innovation, la « mise en œuvre », qui fait référence aux aspects techniques de l'innovation et à son adaptation à l'organisation où elle est mise en œuvre et enfin la « théorisation et labélisation », qui vise à rendre légitime l'innovation en faisant notamment appel à des techniques rhétoriques. Cette dernière phase est particulièrement importante pour le succès de la diffusion d'une innovation managériale car les résultats de la « mise en œuvre » ne sont généralement pas connus à court terme (Birkinshaw et al. 2008). Ce modèle de diffusion d'une innovation managériale nous permet ainsi d'adopter une approche dynamique où si les techniques rhétoriques ont un rôle clairement défini dans l'une des phases (la dernière avec la légitimation de l'innovation) on peut remarquer qu'elles ne sont pas absentes des autres phases dans la mesure où elles permettent d'accentuer des manques ou les défauts d'outils ou de méthodes managériales existants (phase de motivation), qu'elles peuvent permettre de créer un contexte « mythique »/romancé d'apparition de cette innovation (phase d'invention) et qu'elles permettent d'agir sur les conditions de mise en œuvre de l'outil au-delà des aspects purement techniques (Hatchuel 2000). Ce modèle sera donc utilisé comme un moyen de distinguer des phases et des techniques rhétoriques relatives à chacune de ces phases.

De même, l'approche récente en termes de rhétorique en management va au-delà de l'approche classique de la rhétorique en termes de « figures de discours » pour mettre en évidence des processus dynamiques comme par exemple des cycles successifs dans la rhétorique employée. Ainsi, Barley et Kunda (1992) montrent au niveau de l'évolution de la pensée managériale américaine des cycles successifs de rhétorique de rationalité ou de rhétorique normative. Green (2004) avance, pour sa part, que le succès durable d'une innovation managériale passe par une évolution linéaire entre différentes formes de rhétorique en raison des qualités de chacune d'elle. En effet, Green (2004) postule ainsi qu'une innovation managériale sera d'autant plus facilement diffusée et acceptée que des phases de rhétorique successives particulières seront suivies : recours au Pathos dans un premier temps, puis au Logos et enfin à l'Ethos. Le Pathos permettra d'attirer l'attention d'une audience vers l'innovation managériale en jouant sur l'intérêt personnel de cette audience. Le Logos permet de construire une « légitimité pragmatique » (Green Jr 2004, : p. 660) en justifiant la mise en œuvre de l'innovation managériale sur la base d'une action efficient ou efficace. La persuasion se fait alors par exemple sur la base d'un « calcul méthodologique des moyens et des fins » (Green Jr 2004, : p. 660). En faisant appel à cette phase à une rhétorique rationnelle l'innovation managériale commence à acquérir une acceptation sociale que l'Ethos rendra durable.

Comme vu précédemment les innovations managériales en contrôle de gestion peuvent ainsi donner lieu à une rhétorique rationnelle ou normative, avec dans le premier cas une approche mécanique de l'organisation et dans le second cas une approche organique de l'organisation. Ces innovations managériales peuvent aussi donner lieu à une tentative de recours aux deux formes précédentes de rhétorique, même si ces deux approches et ces deux rhétoriques sont difficilement conciliables. Dans ce dernier cas il se crée une sorte de tension dynamique. A

certain moments de la diffusion de l'innovation managériale on préférera avoir recours à une rhétorique rationnelle, faisant ainsi référence au logos, tandis qu'à d'autres moments une rhétorique normative sera mise en avant, le pathos ou l'ethos étant alors mobilisé.

En observant l'évolution des représentations graphiques on peut déceler des changements de rhétorique, notamment entre rhétorique rationnelle et rhétorique normative, suivant l'utilisation ou non des chiffres, le recours à un certains types de métaphores, etc.

2.4 La HBR : une revue visant une large diffusion des idées managériales

La HBR est une revue située à la frontière entre le monde académique et le monde des praticiens (London 2003). Par exemple, Kenneth R. Andrews, Président du conseil éditorial de la *HBR* entre 1972 et 1979, puis responsable éditorial unique de 1979 à 1985, fournit des indications sur les attentes de la *HBR* :

« The ideal HBR article is original, analytical, and useful. It is not usually hair-raising, funny, artificial, superficial, or pointlessly academic » (Andrews, 1977).

L'idée est ainsi de ne pas cantonner les articles à la seule lecture des membres du monde académique. On retrouve cette préoccupation dans un éditorial de Lewis en 1972 où il est question de ce que doit être un article publié dans la *HBR* : il « doit être solide au niveau de la réflexion et pertinent pour les intérêts et les besoins des cadres dirigeants » (Lewis, 1972).

Par ailleurs, la revue cherche à promouvoir de nouvelles idées managériales et tient à s'assurer que ces idées ont une large diffusion. A ce titre Andrews considère la *HBR* comme un programme d'enseignement parmi d'autres offerts par Harvard :

« I hope our readers will not be alarmed to learn that we think of HBR as one of the educational programs of the Harvard Business School (...) HBR is the largest and farthest reaching of our educational programs » (Andrews, 1977).

Dans son numéro anniversaire pour ses 75 ans en 1997 il est créé une liste des 100 meilleures ventes d'articles. On peut ainsi remarquer que l'article de Theodore Levitt « Marketing Myopia » a été vendue depuis sa publication en 1960 dans la *HBR* (jusqu'en 1997) à 850 000 exemplaires. De même, des articles déjà publiés dans la *HBR* sont republiés dans la même revue au travers des articles « Best of *HBR* » (précédemment cette catégorie d'articles été nommée « *HBR* classics »). Chaque année est publiée dans la *HBR* une liste des « idées de rupture » (« breakthrough ideas »). Les membres de la revue vont démarcher des auteurs qui sont en train de publier un ouvrage. Il n'est ainsi pas rare de voir un article dans la *HBR* avec en note de bas de page la mention d'un ouvrage à sortir. C'était le cas pour plusieurs de Kaplan et Norton concernant le tableau de bord équilibré. Cette large diffusion des idées est aussi favorisée par le nombre de souscripteurs à la revue et la disponibilité de cette revue dans les gares ou aéroports. Par exemple, en 2003, la *HBR* possédait 250 000 souscripteurs (London, 2003).

Par ailleurs, on remarquera aussi que la *HBR* est une revue intéressante à étudier pour la diffusion d'innovations managériales en contrôle de gestion en raison de l'accent mis dans cette revue sur les innovations dans ce domaine. Le Moigne avait déjà souligné le lien entre l'enseignement et la recherche en contrôle de gestion et les écrits dans la *HBR* en distinguant deux « paradigmes », celui du management et celui de l'administration, associés à deux revues types : la *HBR* d'un côté et l'*Administrative Science Quarterly* de l'autre (voir tableau ci-dessous).

Les deux sources (1900-1960) des « sciences de gestion » des années 1970	Le Paradigme du management	Le Paradigme de l'administration
Les pères spirituels	F. Taylor, H. Fayol, P. Drucker, I. Ansoff, R. Anthony, O. Gelinier	H. Spencer, W. Pareto, E. Durkheim, M. Weber, F. Bloch-Lainé
Les bouillons de culture 1900-1960	Les Ecoles de Commerce (projet « professionnel »)	Les Facultés de Droit et Sciences Economiques (projet « vocationnel » = éducation libérale)
Présentation	Les « sciences du management »	Les « sciences de l'administration »
La problématique dominante	Identifier les situations de décision Archétype par fonctions	Identifier les procédures administratives par niveaux
Centrée sur	le manager (= « l'acteur »)	les règles de gestion (le "système »)
L'objectif scientifique privilégié	Déterminer empiriquement de « bons algorithmes et critères » de décision (les modèles de gestion: production, commercial, stock, personnel, etc.)	Découvrir fut-ce théoriquement les « bons modèles de l'économie et de l'organisation parfaite » (dont on se rapproche): comptabilité, finance
Les produits types	Contrôle de gestion Manuel de gestion	RCB Plans comptables
La revue type	<i>Harvard Business Review</i>	<i>Administrative Science Quarterly</i>

Source : Le Moigne, Etat de la recherche en sciences de gestion, dans l'ouvrage La recherche en sciences de gestion, FNEGE-ISEOR, 1984, p. 133, cité par Martinet (1990)

Afin d'assurer une large diffusion des idées développées dans les articles de la *HBR* les responsables de la revue n'hésitent pas à inciter à la mobilisation de graphiques et proposent des graphistes. Pour comprendre la politique éditoriale en matière de graphiques on peut remonter à un éditorial de 1977 portant sur l'utilisation des graphiques dans la *HBR*. Cet éditorial apparaît lors d'une « expérimentation » consistant à illustrer les articles d'un numéro avec « les scènes appropriées basées sur les ouvrages de Lewis Carroll : *Alice au pays des merveilles* et *A travers le miroir* » (Lewis, 1977). Lors de la création de ce numéro, les différents membres du conseil éditorial ont rappelé leur position partant du principe que « les graphiques devraient être utilisés uniquement quand ils sont d'un apport substantiel à la compréhension de l'article » à ceux défendant la proposition suivante : « le fait que la *HBR* soit un magazine éducatif ne signifie pas qu'il doive apparaître étouffant ». Dès lors, l'utilisation de graphiques se justifie « même s'ils ne sont pas pertinents par rapport au texte » (Lewis, 1977). Est également rappelée la position qui prédomine dans la revue, selon

laquelle « dans la mesure où les graphiques poussent les personnes à lire le magazine, ils sont désirables ».

Une étude de l'un des auteurs de cet article montre que depuis sa création en 1922 jusqu'en 1999 environ 30 % des articles contiennent des graphiques, que les articles relatifs au domaine de la finance et du contrôle de gestion sont ceux qui présentent le plus souvent des graphiques et que ce sont en tout près de 4 000 graphiques (3 965 graphiques) qui ont été montrés sur 78 ans (Maton 1997).

3. Etude empirique

Cette partie sera consacrée à deux innovations managériales en contrôle de gestion que sont la méthode ABC (*Activity-based costing*) et ses variantes et le tableau de bord équilibré. Dans les deux cas il s'agira de montrer la dynamique en termes de rhétorique qui a été mobilisée au travers des représentations graphiques présentes dans les articles portant sur les deux méthodes dans la *HBR*.

3.1 La méthode ABC et ses variantes

Depuis sa création à la fin des années 1980, la méthode ABC fait l'objet de nombreuses polémiques au sujet de ses caractéristiques, mais également du discours² qui l'accompagne (cf. Reider et Saunders 1988 ; Ezzamel et al. 1990 ; Frank 1990 ; Lowry 1993 ; Vollmers 1996 ; Bouquin 1997, p. 3). Nous nous appuyons sur les revues de littérature de Macintosh (1994 ; 1998) et Lukka et Granlund (2002) pour en donner les principales lignes :

- le rôle de la comptabilité dans la prise de décisions est surestimé ;
- les problèmes causés par les méthodes dites traditionnelles sont exagérés ;
- les idées énoncées ne sont pas entièrement nouvelles ;
- les arguments servent avant tout des buts publicitaires.

Dans la continuité de ces perspectives critiques, une méthode de calcul des coûts sera conçue ici essentiellement comme un produit : elle a une dénomination, elle est inventée, lancée, diffusée et promue par certains acteurs bien identifiés sur un marché spécifique, ou elle entrera en concurrence avec d'autres méthodes. Les entreprises font (ou non) le choix de mettre en place cette méthode.

3.1.1 Les origines de l'ABC

Deux réseaux distincts sont à l'origine de la méthode ABC (Jones et Dugdale 2002) :

1. Le réseau Harvard (Cooper – Kaplan – Johnson)

En 1985, Robin Cooper, l'un des collègues de Kaplan chez Harvard, découvre et décrit dans une étude de cas les pratiques innovatrices de calcul des coûts en place chez Schrader Bellows. La collaboration, qui se montrera très fructueuse, entre Kaplan et Cooper,

²Il s'agit notamment des arguments énoncés par Johnson et Kaplan (1987) dans le *Relevance lost*.

commence en 1986. Un an plus tard, indépendamment de Cooper, Kaplan publie une étude de cas sur John Deere, similaire à de nombreux égards au cas Schrader Bellows ; c'est la première référence sur ce qui sera connu plus tard comme l'ABC. Pourtant selon Johnson (1992), le concept d'activité dans le sens de l'ABC est utilisé pour la première fois chez General Electric dans les années 1960.

Le premier contact entre Kaplan et H. Thomas Johnson, professeur à Portland State University, est plus ancien, car il date de 1982 (Johnson 2002) ; leur coopération se matérialise en 1987, année de la publication du *Relevance lost : the rise and fall of management accounting*. Dans les derniers chapitres de l'ouvrage, Johnson et Kaplan, en s'appuyant sur leurs expériences, énoncent certains des principes de l'ABC. En 1987 également, Johnson publie les résultats d'une recherche sur le système de répartition des charges indirectes chez Weyerhaeuser. Les observations de Johnson rejoignent celles faites auparavant par Cooper et Kaplan. Les membres du réseau Harvard conçoivent la méthode ABC à partir des pratiques innovantes de calcul des coûts observées dans l'industrie américaine. Pour eux, l'ABC est destiné à résoudre les difficultés que rencontre la comptabilité de gestion traditionnelle confrontée aux évolutions de l'environnement et au volume croissant des charges indirectes.

2. Le réseau CAM-I

CAM-I (qui à l'origine signifie Computer-Aided Manufacturing International et changera plus tard dans Consortium for Advanced Manufacturing International) est une organisation de recherche et de développement à laquelle participent de grands groupes industriels, des agences gouvernementales américaines, des institutions publiques, des cabinets d'audit, des universitaires et finalement des associations. La principale préoccupation du CAM-I est l'informatisation des processus technologiques et son impact sur le fonctionnement des entreprises – ce qu'ils appellent AMT (*advanced manufacturing technology*).

En marge de ce vaste champ d'investigations, le CAM-I lance en 1985 un projet de recherche sur le système de gestion des coûts, projet à trois phases : design conceptuel (1986), design des systèmes (1987) et mise en place (1988). Ce projet, qui se montrera par la suite être le plus fructueux jamais mené par le CAM-I, est confié à un groupe de travail dirigé par James Brimson, un consultant. Le résultat du projet est l'*activity accounting*, qui vise à « mesurer le coût des ressources consommées dans l'accomplissement des activités significatives de l'entreprise » (Jones et Dugdale 2002, p. 132). En 1988, James Brimson et Callie Berliner publient un ouvrage où ils décrivent cette méthode : *Cost management for today's advanced manufacturing : the CAM-I conceptual design*. La dénomination adoptée par le CAM-I est *activity accounting*, mais en réalité les fondements de la méthode sont les mêmes que pour l'ABC. Le système de calcul des coûts proposé par le CAM-I émerge d'une part des évolutions constatées sur le terrain, notamment dans les entreprises américaines, et d'autre part des idées exprimées par les universitaires³.

L'histoire du sigle ABC est assez intéressante ; tout d'abord c'est ce qu'on appelle en anglais un TLA (*three letter acronym*), facile à retenir et suggestif. Johnson et Kaplan (1987), dans le

³ En 1988, George Foster de Stanford, Robert Kaplan, Robin Cooper et Wickham Skinner de Harvard, Anthony Hopwood de LSE sont tous membres de CAM-I (Jones et Dugdale 2002).

Relevance lost, ne désignent pas la nouvelle méthode de comptabilité de gestion qu'ils proposent. En avril 1988, Cooper et Kaplan l'appellent *transaction costing* et en juin Johnson introduit le concept d'*activity-based costing*. Selon Jones et Dugdale (2002), le sigle ABC apparaît pour la première fois dans l'étude de cas John Deere, publiée en 1987. En octobre 1989, Cooper en fait le titre de l'un de ses articles – *ABC : key to future costs*.

3.1.2 La promotion de l'ABC

Le réseau Harvard et le CAM-I agissent de pair pour diffuser la nouvelle méthode. Cela permet notamment à Kaplan de se faire connaître et d'attirer l'intérêt du monde des entreprises. Kaplan et Cooper eux-mêmes s'impliquent de plus en plus dans des projets de mise en place de l'ABC. Kaplan (1998) justifie la participation des universitaires aux activités de conseil par la nécessité de valider en pratique leurs théories – c'est ce qu'il appelle *innovation action research* (située parmi les approches constructivistes).

Les premiers relais de diffusion sont les cabinets de conseil (surtout les grands cabinets d'audit) avec lesquels le réseau Harvard s'associe dès la fin des années 1980. Kaplan (1998, p. 102) déclare : « nous avons fait une alliance stratégique avec un grand cabinet de conseil (KPMG Peat Marwick), nous avons formé leurs consultants aux Etats-Unis et à l'étranger et nous avons participé comme consultants et observateurs dans les projets ABC qu'ils mettaient en place pour leurs clients ». Le CAM-I compte des consultants parmi ses membres, qui assurent eux-mêmes la diffusion de la méthode. A un moment donnée, une partie de ceux-ci prennent leurs distances et commencent à initier par eux-mêmes des projets indépendants de mise en place de l'ABC. Parmi les personnages clé du CAM-I, Brimson s'associe à Coopers & Lybrand en vue d'une diffusion de la méthode à une large échelle. Certains cabinets de conseil, qui sont venus à s'intéresser à l'ABC par l'intermédiaire de l'un des deux réseaux, créent parfois leur propre version de la méthode (par exemple *total cost management* pour Ernst & Young) ; Jones et Dugdale (2002) parlent même d'un *rebranding*. Finalement, les consultants (professionnels ou chercheurs reconvertis) ont une contribution décisive à l'apparition et la diffusion de l'ABC (Jones et Dugdale 2002).

Les associations des professionnels de la comptabilité de gestion occupent une place importante parmi les relais de diffusion. Le NAA américain (National Association of Accountants)⁴ est membre du CAM-I et de ce fait soutient le mouvement ABC dès ses débuts. Entre 1988 et 1991, l'association organise des conférences dédiées à l'ABC, où Kaplan et Cooper viennent promouvoir et défendre la méthode (Kaplan 1998). En Grande Bretagne, le CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) se montre au début (à la fin des années 1980) assez réticent (Jones et Dugdale 2002). A la différence du NAA américain, cette association ne fait pas partie du CAM-I et regarde l'approche par activités comme une menace pour la profession. Plus tard, dans les années 1990, le CIMA modifie radicalement sa position et il commence à promouvoir activement l'ABC à travers son journal (*Management Accounting*). Il va jusqu'à accorder à Kaplan en 1994 le prix pour des « contributions exceptionnelles à la profession comptable ».

Le rôle des fournisseurs de logiciels (ABC Technologies et autres) est également essentiel. Ces logiciels sont basés sur une version standardisée et prête à l'emploi de l'ABC, développée en collaboration avec des cabinets de conseil ou des universitaires. La mise en œuvre de la

⁴ Maintenant IMA (Institute of Management Accountants).

méthode à travers des applications informatiques devient ainsi très aisée (au moins en apparence), ce qui devrait encourager les entreprises à l'adopter. Les fournisseurs de logiciels sont dès le début des acteurs importants du processus de diffusion, car le réseau Harvard s'engage rapidement dans des partenariats pour des versions informatiques de la méthode. Par ailleurs le premier logiciel ABC est créé par Cooper lui-même (Kaplan 1998). D'autres logiciels suivront, soit sous forme d'applications ABC autonomes, soit sous forme de modules ABC dans des logiciels ERP (tels SAP).

La communication promotionnelle se développe rapidement. Ainsi, à partir des années 1980, de nombreux articles sur l'ABC sont publiés, surtout par Cooper et Kaplan, dans des journaux destinés principalement aux professionnels – *Harvard Business Review*, *Management Accounting (US)* et *Journal of Cost Management* (Jones et Dugdale 2002). Le volume de ces publications augmente rapidement dans les années 1990. Le premier article sur l'ABC signé par Cooper et Kaplan (1992) dans une revue scientifique (*Accounting Horizons*) paraît relativement tard. En général, le rôle des publications scientifiques dans la diffusion de l'ABC reste très limité dans le monde anglo-saxon (Jones et Dugdale 2002). Cooper et Kaplan participent entre 1988 et 1991 à trois conférences-débat sur l'ABC organisées par l'IMA. A la même époque, en Grande Bretagne, des manifestations semblables sont financées par des cabinets de conseil : PMM (plus tard KPMG) invite Kaplan tandis que Coopers & Lybrand collabore avec Brimson. En outre, Kaplan produit et vend des matériels sur la mise en place de l'ABC dans certaines entreprises représentatives (dont la plupart ont fait d'ailleurs l'objet d'études de cas) : Hewlett-Packard, Chrysler, General Electric, Kanthal etc. (Kaplan 1998). Les études de cas sur l'ABC, rédigées surtout par Cooper et Kaplan pour Harvard Business School, au-delà de leur utilité en tant qu'instruments pédagogiques, contribuent à faire connaître les fondements de la méthode dans le monde universitaire et dans les milieux professionnels. Ces études de cas décrivent des expériences (positives) réelles de mise en œuvre de l'ABC (Schrader Bellows, John Deere, Kanthal, Hewlett-Packard, Maxwell etc.) et montrent d'habitude comment la nouvelle méthode améliore le calcul des coûts. Dans les années 1990, l'ABC fait également sa place dans les manuels de comptabilité de gestion, tant aux Etats-Unis qu'en Grande Bretagne.

La communication autour de l'ABC met en avant la nouveauté de la méthode et situe celle-ci en opposition avec les méthodes traditionnelles de calcul des coûts, mais également avec des méthodes nouvelles, telle la *throughput accounting* (ou *theory of constraints* – TOC)⁵ – cf. (Dugdale et Jones 1998), (Jones et Dugdale 1998) ou la contribution de Kaplan dans (Robinson 1990). Les avantages potentiels de l'ABC, ainsi que la nécessité d'une adoption généralisée par les entreprises sont également d'importants arguments promotionnels. Il est facile d'identifier ici les trois marqueurs de l'innovation managériale : la rupture, l'avantage et la systématicité (Méric 2003).

3.1.3 L'ABC dans la *Harvard Business Review*

La *Harvard Business Review* représente l'un des principaux canaux de diffusion des idées managériales ; c'est pourquoi nous nous sommes intéressés à l'évolution des représentations graphiques liées à la logique ABC au travers des articles publiés dans cette revue. Nous

⁵L'ABC se confronte directement à la concurrence de la TOC, méthode apparue à la même époque et promue par Eli Goldratt et son Goldratt Institute. Par ailleurs, Kaplan et Cooper s'engagent dans des débats publics passionnés avec Goldratt (Jones et Dugdale 2002).

préférons parler de logique ABC plutôt que de méthode, car l'ABC originel a subi dans le temps de nombreuses modifications (*feature costing*, *time driven ABC*, MBM, RCA) et déclinaisons (*activity-based budgeting*, *activity-based management*, *activity based resource planning*). Ces variantes et déclinaisons de l'ABC ont en commun une même vision de l'entreprise, découpée en activités, mais aussi un même discours, qui met en avant le sigle ABC.

Dans un premier temps, l'outil graphique principal utilisé pour promouvoir la méthode ABC est un tableau de la forme suivante (cf. aussi Jones et Dugdale 2002) :

How Activity-Based Costing Changes Product Profitability*

Valve Number	Annual Volume (units)	Manufacturing Overhead Per Unit			Gross Margin	
		Old System	New System	Percent Difference	Old System	New System
1	43,562	\$5.44	\$ 4.76	- 12.5%	41%	46%
2	500	6.15	12.86	+ 109.0	30	- 24
3	53	7.30	77.64	+ 964.0	47	- 258
4	2,079	8.88	19.76	+ 123.0	26	- 32
5	5,670	7.58	15.17	+ 100.0	39	2
6	11,196	5.34	5.26	- 1.5	41	41
7	423	5.92	4.39	- 26.0	31	43

*We are not confident that the table's figures are exactly correct. For example, students of this case have estimated the appropriate overhead charge on valve 3 (listed at \$77.64 per unit) to be as low as \$64 and as high as \$84. Whatever the exact figure, the difference between this activity-based cost and the original estimate (\$7.30 per unit) suggests that the current labor-based system is seriously flawed.

Cet exemple est extrait de l'un des premiers articles sur l'ABC, à savoir (Cooper et Kaplan 1988). Le tableau met en évidence, pour chaque objet de coût, deux données calculées à l'aide de l'ancienne méthode de calcul et ensuite à l'aide de l'ABC :

- Les charges indirectes réparties par unité ;
- La marge brute en pourcentages.

Le but est de montrer le subventionnement croisé entre les produits, dû aux différences dans la répartition des charges indirectes et l'impact considérable de ce subventionnement sur le calcul de la marge brute. Le produit où apparaissent les écarts les plus spectaculaires est le troisième (la valve 3).

Le titre du tableau, à savoir « Comment l'ABC modifie la rentabilité des produits » met l'accent sur l'idée du changement apporté. La phrase est formulée de manière trompeuse, car en réalité une nouvelle méthode de comptabilité de gestion ne saurait modifier la rentabilité des différents produit : la modification porte uniquement sur le calcul des données utilisées pour mesurer cette rentabilité.

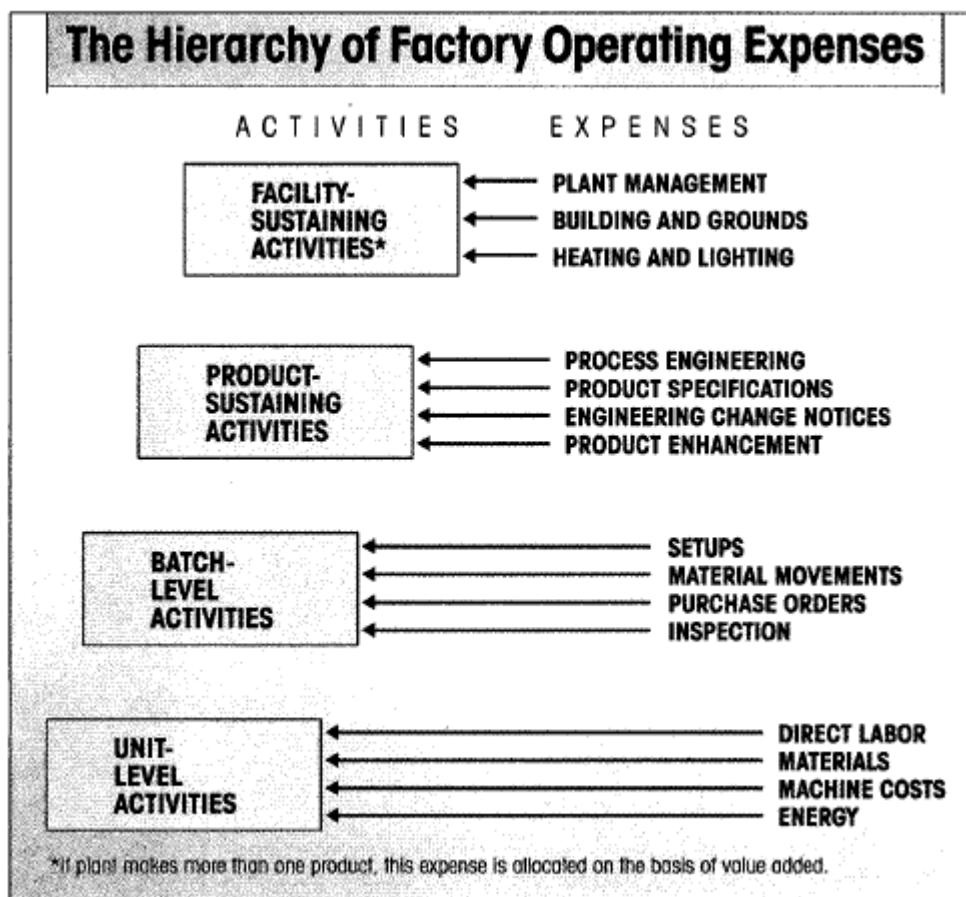
L'argument central avancé, plus ou moins explicitement, par les promoteurs de toute (nouvelle) méthode de répartition, telle l'ABC, est qu'elle permet d'améliorer la précision ou la fiabilité des calculs et d'éliminer ainsi les distorsions introduites par les méthodes « traditionnelles ». Pourtant, la précision d'un système de comptabilité des coûts, de la répartition des charges indirectes et finalement des coûts calculés en général est impossible à

définir. En effet, parler de précision suppose l'existence d'un point de référence par rapport auquel celle-ci sera évaluée. Or, selon sa définition même, une charge indirecte est « une charge qui n'est pas associée spécifiquement et uniquement à un objet de coût » (De Rongé 2000, p. 560), donc il ne peut y avoir de répartition précise. Par conséquent, il est également impossible de calculer un coût complet exact qui puisse servir de référence. Les promoteurs des différentes méthodes prétendent que les coûts auxquels elles aboutissent sont plus précis, mais ce qu'ils démontrent c'est seulement que ces coûts sont différents (généralement par rapport aux coûts calculés par le système comptable déjà en place). Selon Armstrong (2002), d'un point de vue pratique, il est néanmoins possible d'affirmer que certaines clés de répartition permettent de calculer des coûts plus proches de la « vérité » que d'autres (sans avoir pour autant à formuler explicitement les bases de ce type de raisonnement). L'exemple qu'il cite est, à nouveau, celui de la répartition fondée sur la main d'œuvre directe. En effet, cette solution est généralement considérée comme insatisfaisante car, intuitivement, il paraît absurde que la répartition de montants très élevés de charges indirectes dépende de la main d'œuvre directe, qui représente si peu du coût total du produit analysé.

Dans les articles promouvant la logique ABC, la présentation sous forme de tableau semble favoriser les aspects techniques et introduit une idée de rigueur à travers l'utilisation de données chiffrées. Elle semble caractéristique pour la période initiale, où l'ABC est promu uniquement comme une méthode de calcul des coûts.

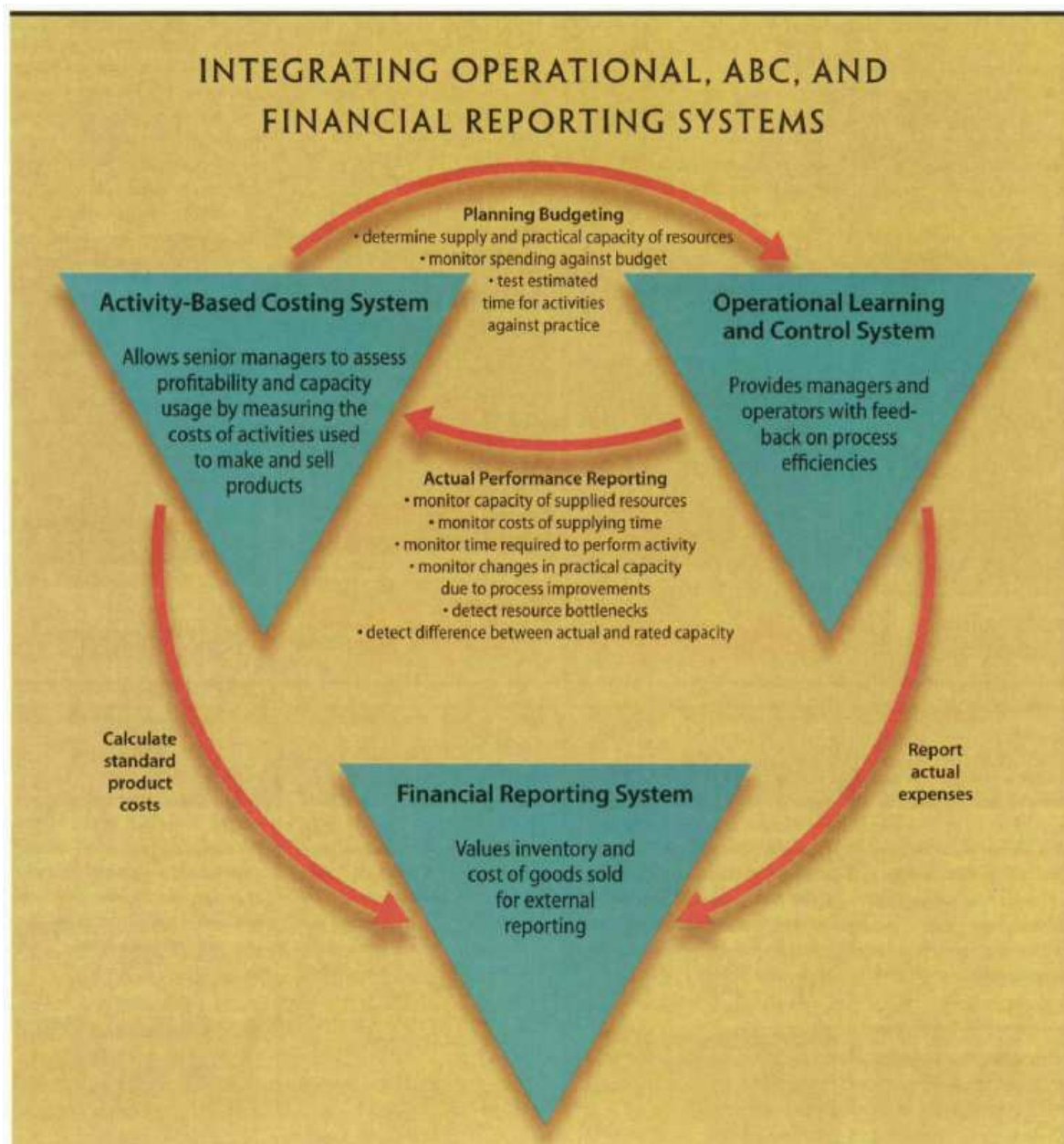
Le tableau comparatif est abandonné plus tard, lorsque les auteurs essaient d'élargir le champ d'application de l'ABC, présenté désormais comme une méthode de gestion à part entière. Cette évolution est clairement résumée dans (Cooper et Kaplan 1991, p. 130) : « Initialement, les managers ont considéré l'approche ABC comme une modalité plus précise de calculer les coûts des produits. Mais l'ABC est devenu extrêmement utile pour guider les actions des managers, ce qui peut se traduire directement par l'augmentation des bénéfices. En outre, l'approche ABC est applicable au large ensemble des fonctions de l'entreprise et non seulement à la fabrication ».

L'approche ABC doit servir ici non seulement pour calculer des coûts précis, mais aussi comme support pour la prise de décisions. Il faut établir une hiérarchie des activités, identifier ensuite les charges qui correspondent à chacune de celles-ci et finalement agir en connaissance de cause sur le niveau de ces charges. Elle est illustrée à l'aide d'un autre type de représentation graphique, focalisée sur la structure des activités dont l'entreprise est composée :



Dans les années 1990, le champ d'application de l'ABC évolue à nouveau, car se pose le problème de l'intégration des systèmes ABC à travers les logiciels ERP (Cooper et Kaplan 1998). Le tableau comparatif revient sous une autre forme : il ne contient plus de chiffres, mais uniquement une liste des principales caractéristiques du système de contrôle opérationnel et du système ABC.

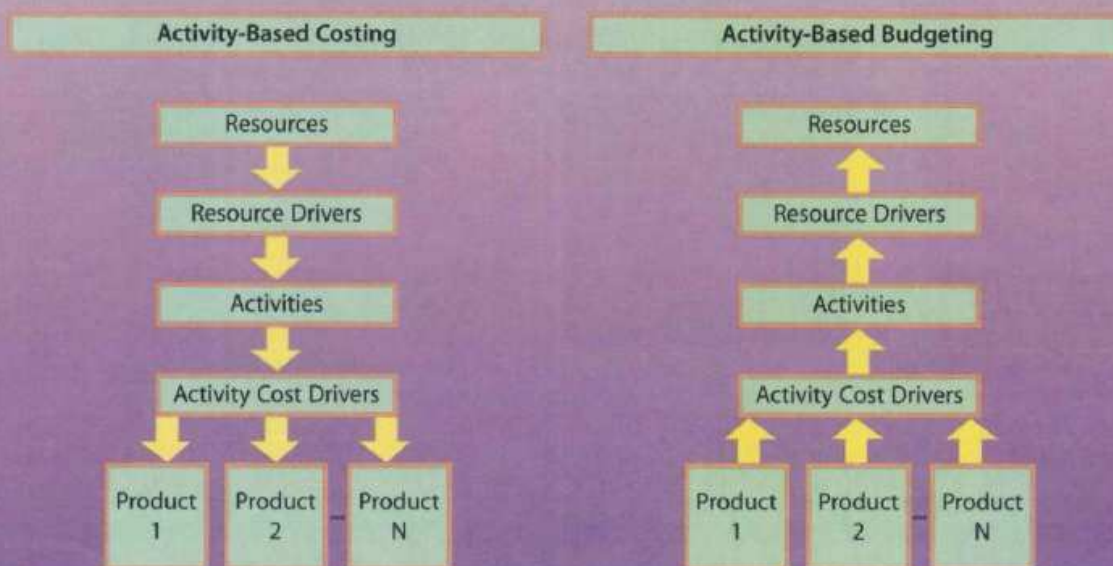
Mais ce qui est plus intéressant, c'est l'apparition dans cet article de représentations graphiques à proprement parler. La première de ces représentations illustre l'intégration du système de contrôle opérationnel, du système ABC et finalement du système de comptabilité financière :



Le deuxième graphique présente le processus d'établissement des budgets dans le cadre du système ABC :

ACTIVITY-BASED BUDGETING IS ABC REVERSED

Activity-based costing traces costs from resources (people, machines) to activities and then from activities to specific products and services. Activity-based budgeting moves in the opposite direction – it traces costs from products to activities and then from activities to resources.



A la fin des années 1990, Kaplan commence à développer une nouvelle version de l'ABC (*time-driven ABC*) avec la collaboration de Steven Anderson, directeur de Acorn Systems, un cabinet de conseil américain. En 2004, la nouvelle méthode est lancée dans la Harvard Business Review : (Kaplan et Anderson 2004).

Les outils graphiques qui illustrent l'article sont des tableaux (non comparatifs) reprenant les principaux calculs, tels le suivant :

Activity	Quantity	Unit Time	Total Time Used (in minutes)	Cost-Driver Rate	Total Cost Assigned
Process customer orders	51,000	8	408,000	\$6.40	\$326,400
Handle customer inquiries	1,150	44	50,600	\$35.20	\$40,480
Perform credit checks	2,700	50	135,000	\$40.00	\$108,000
Total Used			593,600		\$474,880
Total Supplied			700,000		\$560,000
Unused Capacity			106,400		\$85,120

Le *time-driven ABC* est avant tout une méthode de calcul des coûts, comme l'ABC originel, ce qui justifie sans doute le retour des chiffres, signe de rigueur, dans les représentations utilisées. La différence est l'absence de comparaison dans les tableaux, ce qui s'explique par le positionnement de la nouvelle méthode, dans la continuité de l'approche ABC initiale. Il n'y a donc pas besoin de se différencier par rapport à une autre méthode plus « traditionnelle ».

Les représentations graphiques évoluent donc en lien avec les fonctions attribuées à l'ABC :

- Tableaux chiffrés (comparatifs ou non) lorsque la logique ABC est au centre de méthodes de calcul des coûts ;
- Diagrammes et autres représentations si le système ABC est présenté comme un outil de gestion.

3.2 Le tableau de bord équilibré

Il s'agira de montrer dans cette partie les recours successifs ou simultanés à une rhétorique rationnelle et une rhétorique normative. Le recours à la première rhétorique se faisant par le biais de l'utilisation d'un vocabulaire lié à la science mais surtout à une certaine utilisation des graphiques donnant une impression de scientificité. Le recours à la rhétorique normative se traduit notamment par la volonté de contrebalancer l'importance des indicateurs financiers en mettant en évidence d'autres dimensions plus axées sur des aspects humains comme l'apprentissage, par la volonté de ne pas donner plus de poids à une dimension qu'une autre tout en insistant sur le fait que toutes les parties prenantes n'ont pas autant d'importance et que la prise en compte de ces dernières est conditionnée à la stratégie fixée.

3.2.1 Les évolutions théoriques et graphiques du BSC

Dans le champ du contrôle de gestion, une des innovations managériales qui a eu le plus de succès dans les années récentes est le *Balanced Scorecard* ou *BSC*⁶. Le premier article sur le *BSC* date de 1992 il a été rédigé par Kaplan et Norton et a été publié dans la *HBR*. Entre 1992 et 2010 il y a eu 9 articles dans la *HBR* et 5 ouvrages ont été publiés par la *Harvard Business School Press*. Les représentations graphiques ont un rôle non négligeable dans cette impression de scientificité⁷ que peut donner le *BSC*. Cette impression fut étudiée à partir du texte du premier chapitre du premier ouvrage des deux auteurs (Nørreklit 2003) et a pu laisser suggérer que l'apport de Kaplan et Norton est une « théorie » (Larsson 2010). Par ailleurs, il est évoqué un supposé « savoir scientifique » dans le lien qui est fait entre la formulation de la stratégie et le choix des indicateurs « inducteurs de performance » au travers du *BSC* (Edenius et Hasselbladh 2002 : 253). En effet, les auteurs affirment que les liens étudiés et mis en évidence dans le *BSC* sont des « hypothèses » sur des « relations de cause à effet » (KN, 2006b : 30). Il y a ainsi un recours évident à une rhétorique rationnelle mais sans volonté d'exclure une rhétorique normative. L'analyse de ces deux rhétoriques se fera par le biais de l'étude des graphiques.

Plus précisément, notre analyse se focalisera sur le rôle des représentations graphiques. Elles sont une composante importante des articles scientifiques que ce soit par le pourcentage de l'espace qu'elles occupent dans les articles des sciences dures (Cleveland 1984), pourcentage bien plus important que dans les articles des sciences molles (Smith et al. 2000) ou par l'éventail des différents rôles qui leur sont attribués au sein de l'article, à savoir aussi bien une matérialisation de l'objet étudié, qu'une représentation d'un modèle conceptuel ou qu'un rôle de preuve dans un argument scientifique (Bastide 1985, ; Jacobi 1985, ; Lynch 2006b, 2006a).

⁶ Dans la suite de l'article, nous utiliserons le sigle BSC par référence au concept anglo-saxon.

⁷ Lorsqu'il sera fait référence à la « science » de manière générale, il s'agira des méthodes et résultats scientifiques provenant des sciences dures et plus particulièrement des sciences naturelles.

Au niveau des représentations graphiques, nous verrons qu'une rhétorique rationnelle peut être visible avec des représentations de concepts abstraits et de corrélations ou de causalités, par l'inclusion de chiffres ou par l'utilisation d'un langage graphique limité à quelques symboles usuels en science comme des « ronds » et des « flèches » pour représenter des concepts abstraits et des relations de corrélation.

3.2.2 *L'évolution de 1992 à 1996 : une conception plus scientifique du BSC affirmée graphiquement*

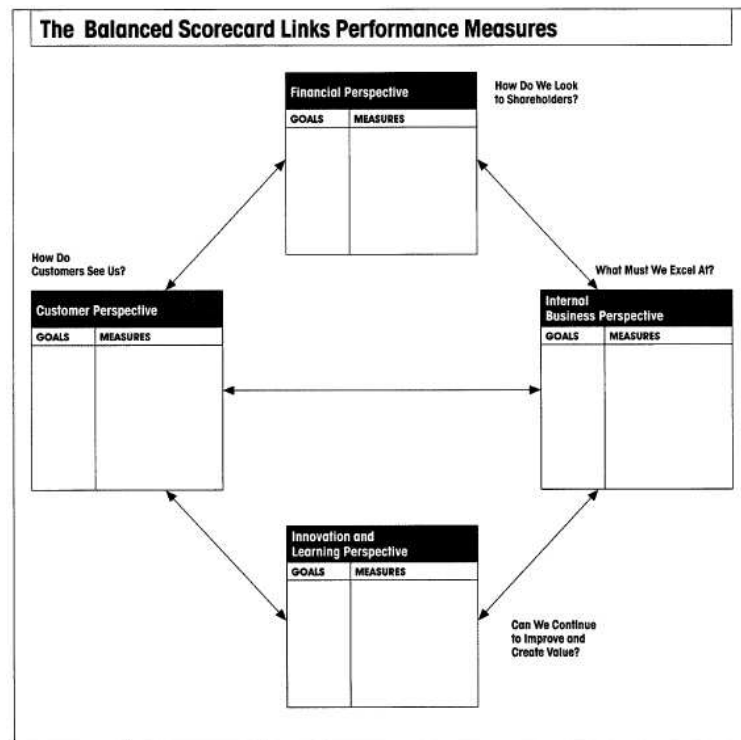
Dans le premier ouvrage de Kaplan et Norton (1996b), il est question de « relations de cause à effet » (voir page 30). Dans l'article de 1992, les relations entre les quatre perspectives ne sont pas réellement définies :

le BSC « met ensemble, dans un seul rapport de gestion, de nombreux éléments apparemment disparates du programme compétitif d'une entreprise (...) Le – BSC – prévient d'une sous-optimisation. En obligeant les managers seniors à considérer toutes les mesures importantes ensemble, le – BSC – permet de voir si une amélioration dans une zone – perspective – a été atteinte au détriment des autres » (Kaplan et Norton 1992 : 73).

« En combinant les perspectives financières, clients, processus internes et innovation, et apprentissage organisationnel, le – BSC – aide les managers à comprendre, au moins implicitement, de nombreuses interrelations » (Kaplan et Norton 1992 : 79).

Au niveau graphique, le BSC est présenté en 1992 (voir schéma n°1) et en 1993 avec 4 perspectives et cinq relations qu'on qualifiera « d'influence ». Visuellement les relations sont très peu définies. Les flèches sont dans les deux sens et on peut s'interroger sur la relation transversale entre les perspectives clients et processus interne alors qu'elle est inexistante entre la perspective financière et innovation et apprentissage.

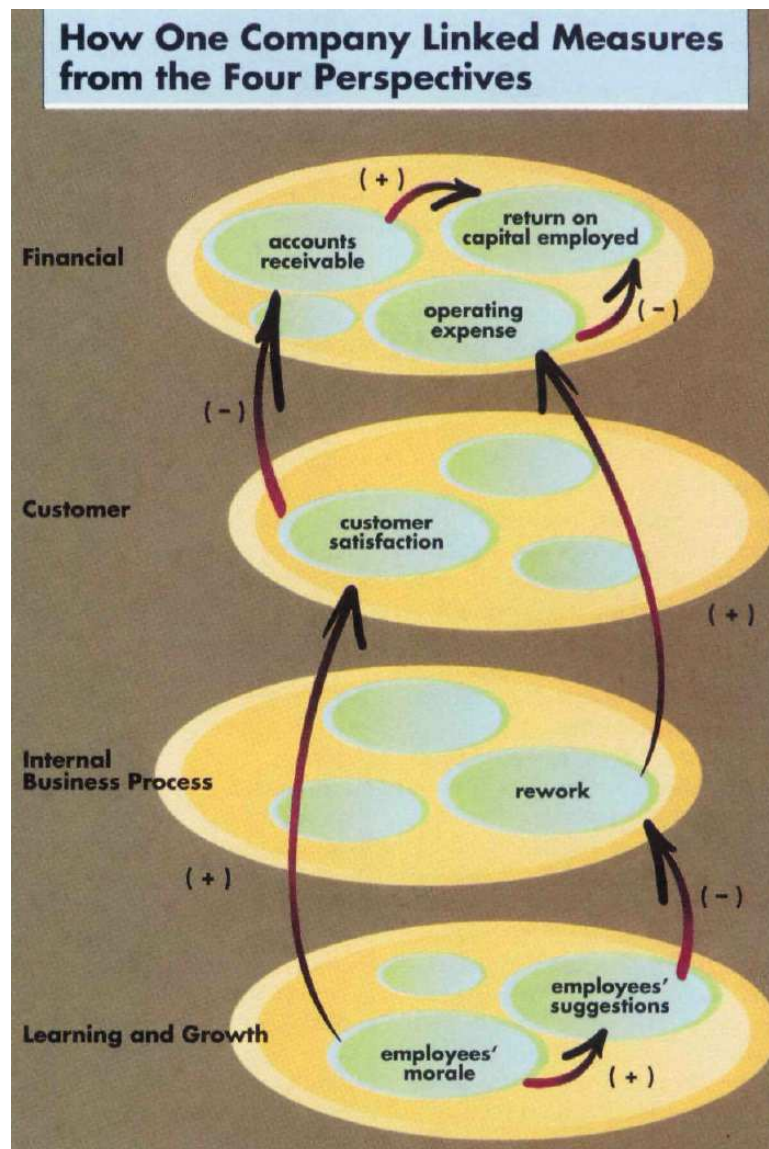
Schéma n°1 : Représentation graphique originel du BSC



Source : Kaplan et Norton (1992)

En 1996, la représentation graphique a fortement évolué en mettant fortement en évidence les relations de causalité, et cela en indiquant en plus du sens de la relation un signe pour indiquer dans quel sens évolue l'effet par rapport à la cause (voir schéma n°2). Cette nouvelle schématisation s'apparente beaucoup à ce qu'on voit dans la revue *Administrative Science Quarterly* où les schématisations de relations de causalité sont bien plus fréquentes que dans la *HBR* (Maton 2009). Une première analyse montre ainsi que la schématisation va ainsi plus loin dans l'impression de scientificité que la simple formulation de relations de cause à effet, relations qui sont évoquées tout au long de l'ouvrage de 1996 (Kaplan et Norton 1996b).

Schéma n°2 : Représentation graphique du BSC en 1996



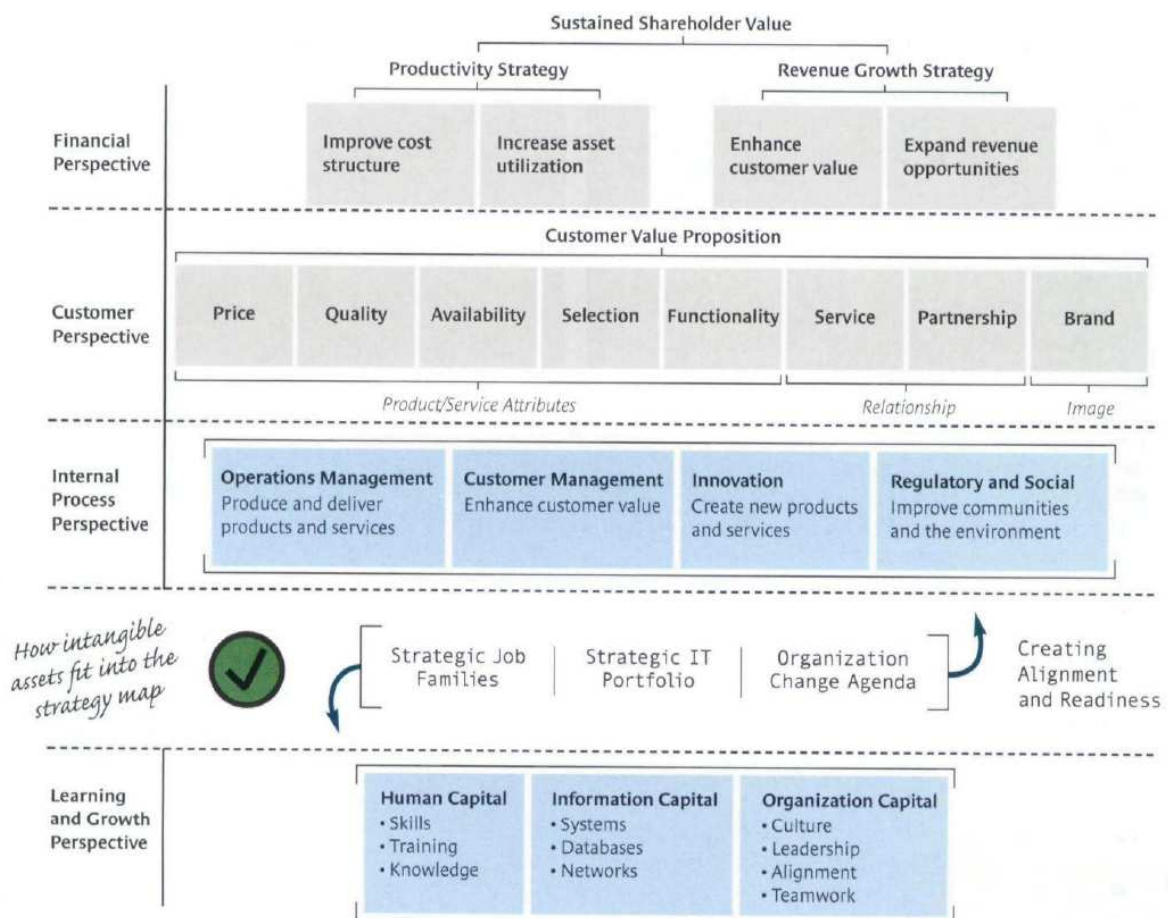
Source : Kaplan et Norton (1996)

3.2.3 Les multiples évolutions de 1996 à 2010 : d'un changement de terminologie à la recherche d'une complémentarité des formes de représentation

D'autres évolutions ont lieu à partir de 1996 au niveau du BSC, non seulement au niveau de la terminologie avec l'apparition par exemple de « cartes stratégiques » mais aussi au niveau des représentations. Dans un graphique de l'article de 2004, on remarque qu'on ne fait plus référence à une rhétorique rationnelle avec la référence à une nouvelle catégorie d'indicateurs en lien avec les actifs intangibles et l'absence de référence à une mesure ou à des liens de causalité (voir schéma 3). Le schéma montre une plus grande complexité à gérer qu'avec les précédents schémas du BSC puisqu'il faut gérer une nouvelle catégorie d'indicateurs. Montrer que les choses sont plus complexes qu'on ne le pense s'apparente à une rhétorique normative où le complexe est valorisé au travers d'une approche organique (à la différence de la

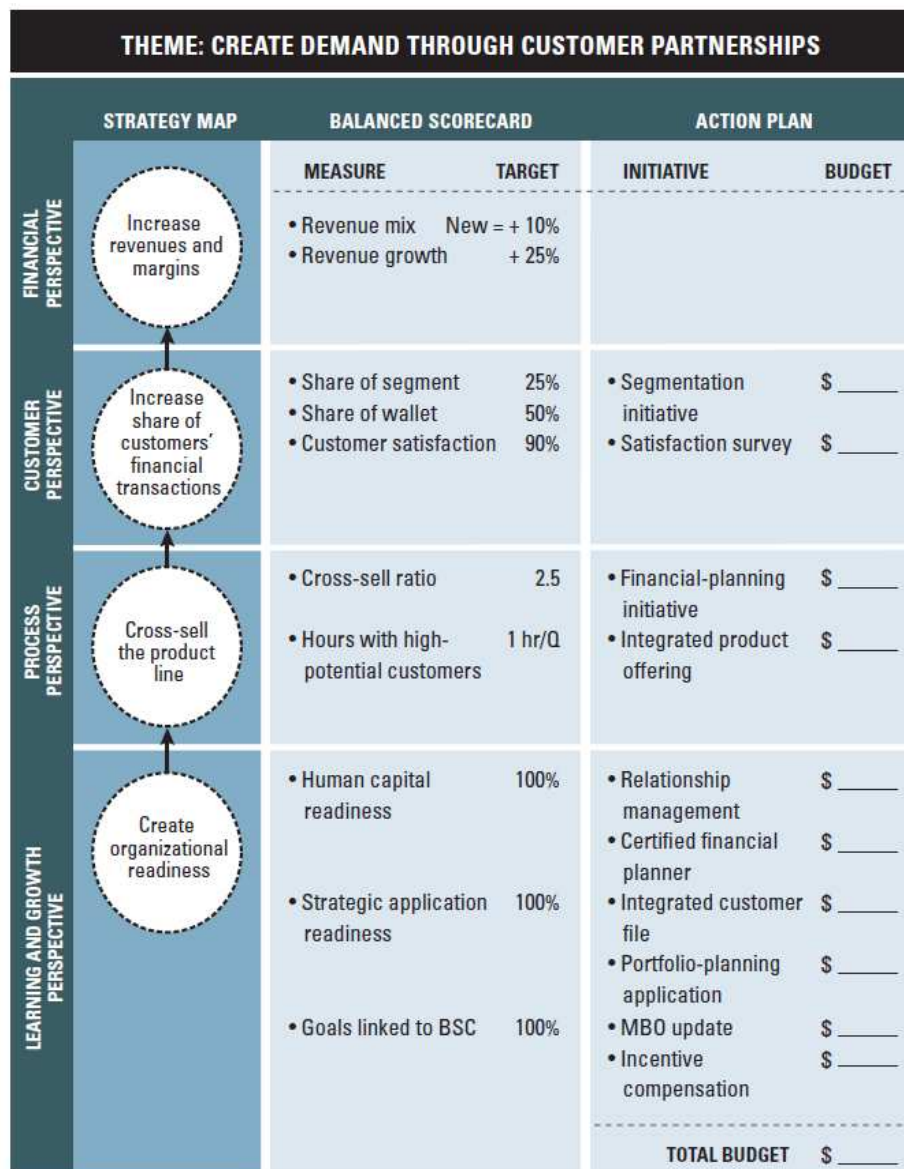
rhétorique rationnelle qui simplifie les choses au travers d'une approche mécanique). En 2006, on retrouve une imbrication de différentes représentations permettant de combiner les propriétés cognitives des tableaux, matrices et schémas. Le schéma n°4 montre ainsi une imbrication d'un tableau et d'un schéma permettant d'avoir à la fois la classification offerte par les tableaux et l'aspect dynamique des schémas. Les chiffres font leur apparition. On a ainsi recourt à une rhétorique rationnelle.

Schéma 3 : La prise en compte des actifs intangibles



Source : Kaplan et Norton (2004a)

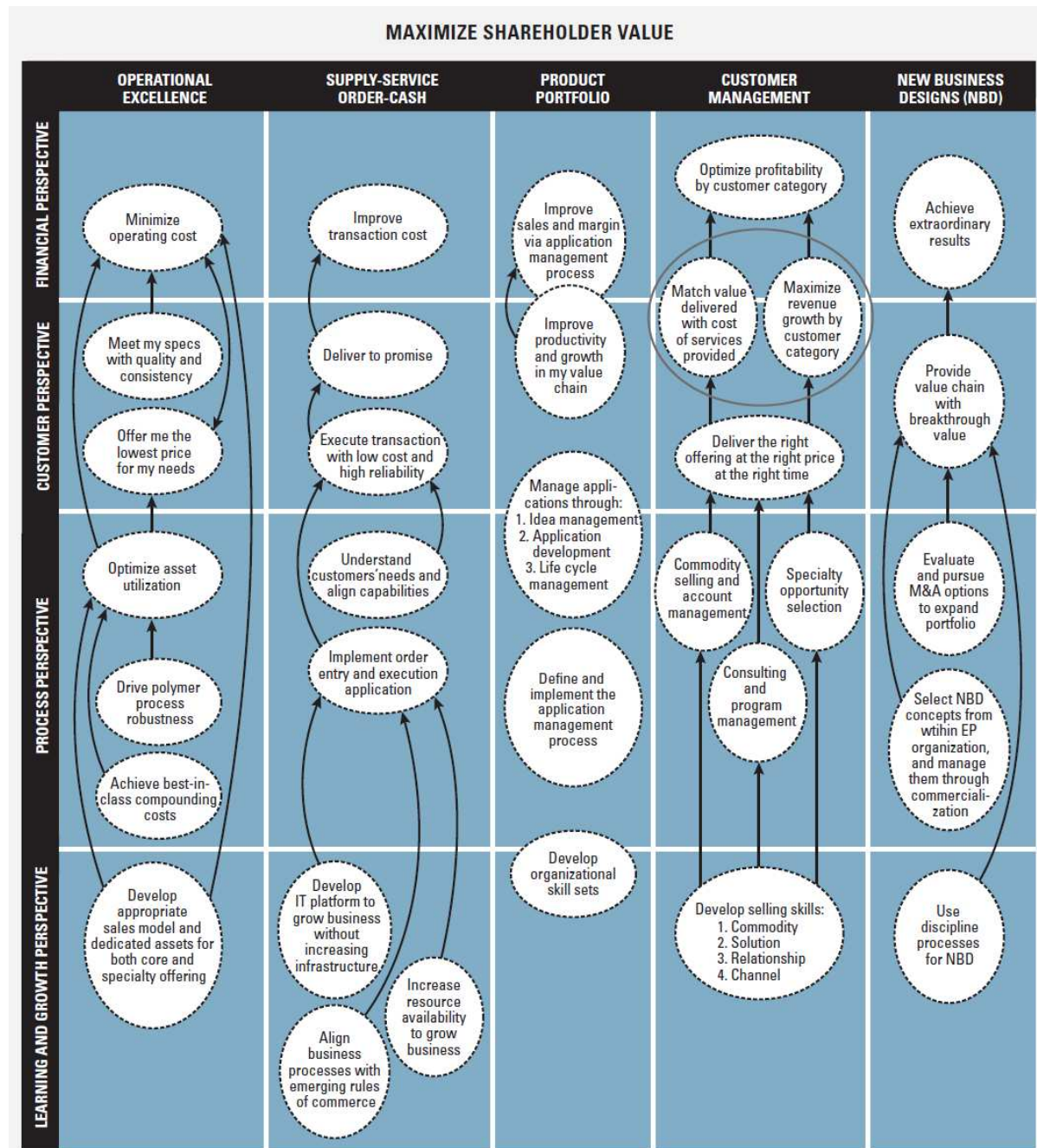
Schéma n°4 : Le BSC pour « cartographier un thème stratégique »



Source : Kaplan et Norton (2006a)

Le schéma n°5 montre pour sa part l'imbrication d'un schéma et d'une matrice. La matrice permet de définir tout comme le tableau des catégories avec cette différence qu'elle offre aussi une double entrée pour analyser le schéma – par le biais des 4 perspectives ou par le biais des différents processus permettant de « maximiser la valeur pour l'actionnaire ». On retrouve ainsi un aspect très géométrique et logique lié à la rhétorique rationnelle dans ce schéma.

Schéma n°5 : Une imbrication d'un schéma et d'une matrice pour « cartographier la stratégie de groupe de DuPont »

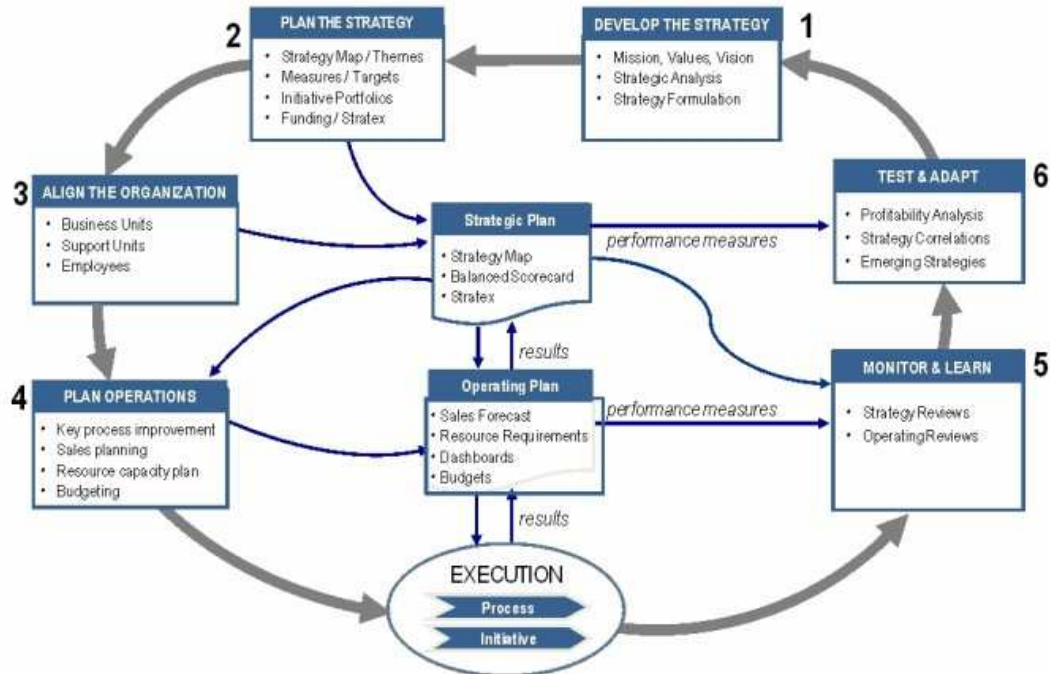


Source : Kaplan et Norton (2006a)

Cette rhétorique rationnelle se retrouve encore dans une autre forme graphique en 2010 mais cette fois-ci seulement dans leur ouvrage et non dans leur article de la même date (voir schéma 6). On y retrouve le cercle avec l'imprécision de complétude et de finitude qu'il peut donner. On y retrouve également la référence implicite à la « roue de Deming » (Plan-Do-Check-Act) qui montre comment les tests statistiques sur la qualité doivent s'insérer dans une stratégie d'amélioration continue de la qualité. C'est aussi plus généralement une référence plus ou moins explicite à la démarche scientifique de test, de vérification et de validation. De même, des étapes sont clairement définies et la référence aux « mesures » est explicite.

Schéma n°6 : Schéma de mise en œuvre de la stratégie

Figure 1: The Management System for Strategy Execution Links Strategic Planning and Operational Execution



Source : Kaplan et Norton (2010)

3.2.4 Un langage graphique utilisé respectant certains principes attendus du graphique scientifique

Alors que tous les articles *HBR* de Kaplan et Norton contiennent un ou plusieurs schémas d'influence, les articles *HBR* contiennent que très rarement ce type de représentations graphiques. La présence de diagrammes, de schémas de flux ou de schémas de structure y est beaucoup plus usuelle – voir annexe 3. De ce point de vue là, les articles de Kaplan et Norton ne sont pas conçus de la même façon que les autres articles *HBR*. La promotion du *BSC* se fait sur un mode différent de celles des autres idées managériales présentées dans la *HBR*. Sur un autre plan, les schémas mobilisés dans les articles et ouvrages de Kaplan et Norton semblent éviter de nombreuses formes de créativité et privilégient des symboles usuels limitant ainsi les interprétations, comme des carrés, des ellipses et des flèches.

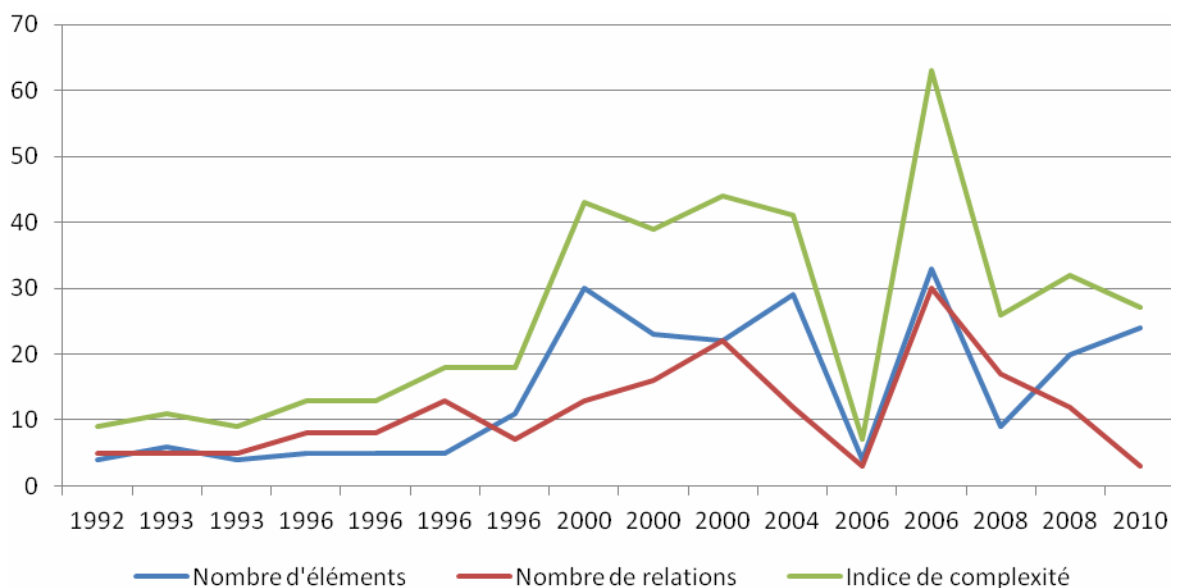
3.2.5 Une complexité et une généralisation visibles dans les graphiques en accord avec un processus scientifique

Avec l'extension des domaines d'application du *BSC* d'un « système de mesure de la performance » à un outil favorisant la « traduction de la stratégie en objectifs » ou favorisant l'« alignement des unités organisationnelles (...) avec l'ensemble de la stratégie de groupe » (Kaplan et Norton 2008b : vii), ce sont aussi les représentations qui évoluent pour s'adapter à une plus grande complexité des situations à prendre en compte. Au fil des applications

décrites dans les différents articles et ouvrages, le *BSC* ne sert plus qu'à présenter des indicateurs de mesure reliés entre eux mais sert aussi d'outil d'aide à la mise en œuvre de la stratégie, voire d'outil d'aide à la formulation de la stratégie. La complexité des situations devient ainsi plus grande, ce que reflète l'évolution des représentations montrées ci-dessus – schémas 1 à 4.

L'indice de complexité des schémas, calculé comme la somme des éléments d'un schéma et de leurs relations, est croissant dans les articles de la *HBR* – voir diagramme n°1. Cela vient appuyer la proposition d'un processus de « scientification » avec une complexification croissante du modèle afin de progressivement mieux prendre en compte la réalité.

Diagramme n°1 : Indice de complexité des schémas dans les articles HBR de Kaplan et Norton



De même, cette complexification des schémas va de paire avec une maîtrise de la complexité croissante du modèle *BSC* d'origine. Les schémas 3 et 4 ont ainsi montré que le modèle gagne en complexité en combinant des formes de représentation complémentaires. De même, la complexification du modèle laisse sa cohérence au modèle en rajoutant par exemple une nouvelle catégorie qui s'insère entre les autres catégories – voir schéma 3.

3.2.6 Une faible cohérence entre les formes de représentation du point de vue d'un écrit scientifique

Dans les articles HBR de Kaplan et Norton on ne retrouve pas d'équations ou de diagrammes. De même, dans les ouvrages de Kaplan et Norton, relativement à la proportion de schémas, la proportion de diagrammes, à savoir une fois divisé le nombre de schémas par le nombre de pages, reste faible. En revanche, une part croissante des diagrammes mobilisés sont avec des coordonnées chiffrées. Ceux sans coordonnées chiffrées peuvent donner l'impression d'être utilisés comme des schémas, à savoir en gardant une imprécision sur la position des différents

éléments sur le plan. De même, le nombre d'équations semble minime, de 2 à 4 par ouvrage et aucun dans les articles.

4. Discussion et conclusion

La présentation des dynamiques rhétoriques, sous forme essentiellement visuelle pour les deux innovations managériales en contrôle de gestion, que sont la méthode ABC et ses variantes et le tableau de bord équilibré permet que les innovations managériales n'ont pas forcément recours exclusivement à une forme de rhétorique, rationnelle ou normative mais qu'elles peuvent chercher à utiliser les deux à des moments différents ou simultanément malgré les contradictions rhétoriques évidentes entre une rhétorique faisant référence au logos et une autre utilisant le pathos ou l'ethos.

Deux dimensions pourraient être mises en évidence dans une approche dynamique de la rhétorique visant à expliquer la diffusion d'une innovation managériale en contrôle de gestion. Une première dimension évoque les deux grandes rhétoriques évoquées en contrôle de gestion : la rhétorique rationnelle et la rhétorique normative. La deuxième dimension est relative à l'audience visée, plus précisément est-ce que cette audience est le monde académique ou le monde des organisations (consultants, managers, etc.) ?

La matrice 2 x 2 proposée est ainsi la suivante :

Auditoire / Catégorie de rhétorique	Rhétorique rationnelle	Rhétorique normative
Monde académique		
Monde des entreprises		

En ce qui concerne l'ABC, il est facile de constater une dynamique de la rhétorique employée :

- Lorsqu'il s'agit d'une méthode de calcul des coûts – utilisation de tableaux chiffrés, comparatifs dans le cas de l'ABC originel et non comparatifs pour le *time driven ABC* ; ce type de représentation, qui donne une image de précision et de rigueur, semble s'apparenter à une rhétorique rationnelle.
- Lorsqu'il s'agit d'un outil de gestion – autres représentations graphiques (schémas, tableaux comparatifs non chiffrés etc.). Il s'agit ici de représentations liées plutôt à une rhétorique normative.

Dans le cas du tableau de bord équilibré Kaplan et Norton commencent par communiquer au travers de la *Harvard Business Review* ce qui permet de communiquer simultanément avec le monde académique et le monde des entreprises. Il en de même avec l'utilisation de la maison d'édition, la *Harvard Business School Press*. En revanche, on remarque que la rhétorique rationnelle employée, le recours à un langage scientifique, est peut-être plus destiné au monde des entreprises qu'au monde académique. Les liens de cause à effet ne sont en effet pas testés à l'aide de données quantitatives et de tests statistiques par les auteurs. La rhétorique normative semble plus dirigée envers le monde des entreprises et le monde académique en mettant en avant une critique récente à l'encontre du court-termisme du contrôle de gestion

qui utiliserait exclusivement des indicateurs financiers pour évaluer la performance. Pour le monde des entreprises le *BSC* est ainsi montré comme un moyen de tenir compte d'avancées sociales comme la prise en compte du capital humain et sa valorisation, de même que la nécessité de s'intéresser à l'apprentissage et aux processus internes donc de tenir compte des interdépendances techniques et sociales au sein de l'organisation et de tenir compte des réflexions récentes sur les formes d'apprentissage organisationnel.

Bibliographie

- Alcouffe, S., Berland, N., Lévant, Y. (2003). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative. *Comptabilité-Contrôle-Audit* Numéro spécial: 7-26.
- Alcouffe, S., Malleret, V. (2004). Les fondements conceptuels de l'ABC "à la française". *Comptabilité, Contrôle, Audit* 10 (2).
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems*. Boston: Harvard University Press.
- Anthony, R. N. (1988). *The Management control function*. Boston: The Harvard Business School Press.
- Argyris, C. (1993). *Knowledge for action*, San Francisco : Jossey-Bass Publishers.
- Aristote. (1991 [-323]). *Rhétorique*. Paris: Le livre de poche.
- Arrington, C. E., Schweiker, W. (1992). The rhetoric and rationality of accounting research. *Accounting, Organizations & Society* 17 (6): 511-533.
- Baird, K. M., Harrison, G. L., Reeve, R. C. (2004). Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research* 15.
- Barley, S. R., Kunda, G. (1992). Design and devotion: surges of rational and normative ideologies of control in managerial discourse. *Administrative Science Quarterly* 37: 363-399.
- Bastide, F. (1985). Iconographie des textes scientifiques. *Culture Technique* 14: 133-151.
- Berry, M. (1983) Centre de Recherche en Gestion, Ecole Polytechnique.
- Bescos, P. L., Cauvin, E., Gosselin, M. (2002). La comptabilité par activités et la gestion des activités: comparaison entre le Canada et la France. *Comptabilité, Contrôle, Audit* no. spécial.
- Birkinshaw, J., Hamel, G., Mol, M. J. (2008). Management innovation. *Academy of Management Review* 33 (4): 825-845.
- Bjørnenak, T. (1997). Conventional wisdom and accounting practices. *Management Accounting Research* 8: 367-382.
- Bjørnenak, T., Mitchell, F. (2002). The development of activity-based costing journal literature, 1987-2000. *The European Accounting Review* 11 (3).
- Blair, J. A. (2004). The rhetoric of visual arguments. In *Defining visual rhetorics* (Eds, Hill, C. A., Helmers, M.). New Jersey : Mahwah: Lawrence Erlbaum Associates, 41-61.
- Bouquin, H. (1997). *Comptabilité de gestion*. 2e édition: Sirey.
- Brimson, J. A. (1991). *Activity accounting, an activity-based costing approach*. John Wiley & sons.
- Brimson, J. A. (1998). Feature costing: beyond ABC. *Journal of Cost Management* 1 (1).
- Brimson, J. A., Antos, J. (1994). *Activity-based management for service industries*,

- government entities and non profit organizations. John Wiley & sons.
- Brimson, J. A., Antos, J. (1999). *Driving value using activity-based budgeting*. John Wiley & sons.
- Bruggeman, W., Everaert, O., Levant, Y. (2005) In *congrès AFCLille*.
- Carmona, S., Gutiérrez, I. (2003). Vogues in management accounting research. *Scandinavian Journal of Management* 19: 213-231.
- Carruthers, B. G., Espeland, W. N. (1991). Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality. *American Journal of Sociology* 97 (1): 31-69.
- Cleveland, W. S. (1984). Graphs in scientific publications. *American Statistician* 38 (4): 261-269.
- Cooper, R., Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right: make the right decisions. *Harvard Business Review*.
- Cooper, R., Kaplan, R. S. (1991). Profit priorities from Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*.
- Cooper, R., Kaplan, R. S. (1992). Activity-based systems: measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*: 1-19.
- Cooper, R., Kaplan, R. S. (1998). The promise - and peril - of integrated cost systems. *Harvard Business Review*.
- De Rongé, Y. (2000). Coûts. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Ed, Colasse, B.). Economica.
- Dugdale, D., Jones, T. C. (1998). Throughput accounting: transforming practices? *British Accounting Review* 30: 203-220.
- Edenius, M., Hasselbladh, H. (2002). The Balanced Scorecard as an Intellectual Technology. *Organization* 9 (2): 249.
- Ezzamel, M. (1994). From problem solving to problematization: relevance revisited. *Critical Perspectives on Accounting* 5: 269-280.
- Ezzamel, M., Hoskin, K., Macve, R. (1990). Managing it all by numbers: a review of Johnson & Kaplan's "Relevance lost". *Accounting and Business Research* 20 (78): 153-166.
- Frank, W. G. (1990). "Back to the future": a retrospective view of J. Maurice Clark's studies in the economics of overhead costs. *Journal of Management Accounting Research* 2.
- Furusten, S. (1999). *Popular management books. How they are made and what they mean for organisations*. London: Routledge.
- Gervais, M. (2005). *Contrôle de gestion*. Economica.
- Gill, A. M., Whedbee, K. (1997). Rhetoric. In *Discourse as structure and process : discourse studies, a multidisciplinary introduction, volume I* Londres: Sage Publications, 157-184.
- Girin, J. (1983). Les machines de gestion. <http://crg.polytechnique.fr/incunables/Machines.html>: Extrait de : Le rôle des outils de gestion dans l'évolution des systèmes sociaux complexes, sous la direction de M. BERRY, C.R.G-École polytechnique, 1983, rapport pour le Ministère de la recherche et de la technologie.
- Godowski, C. (2003). Essai sur la dynamique d'assimilation des innovations manageriales; le cas des approches par activités. *Comptabilité, Contrôle, Audit* (no. spécial).
- Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2).
- Gosselin, M., Mévellec, P. (2003). Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de

- conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit* (no. spécial).
- Gosselin, M., Ouellet, G. (1999). Les enquêtes sur la mise en oeuvre de la comptabilité par activités: qu'avons-nous vraiment appris? *Comptabilité, Contrôle, Audit* 5 (1).
- Gosselin, M., Pinet, C. (2002). Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activités: état de la situation actuelle et perspectives. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 8 (2).
- Green Jr, S. E. (2004). A rhetorical theory of diffusion. *Academy of Management Review* 29 (4): 653-669.
- Green Jr, S. E., Babb, M., Alpaslan, C. M. (2008). Institutional field dynamics and the competition between institutional logics, the role of rhetoric in the evolving control of the modern corporation. *Management Communication Quarterly* 22 (1) : 40-73.
- Green Jr, S. E., Li, Y., Nohria, N. (2009). Suspended in self-spun webs of significance: a rhetorical model of institutionalization and institutionally embedded agency. *Academy of Management Journal* 52 (1): 11-36.
- Hatchuel, A. (2000). Quel horizon pour les sciences de gestion ? Vers une théorie de l'action collective. In *Les nouvelles fondations des sciences de gestion* (Eds, David, A., Hatchuel, A., Laufer, R.). Paris: Vuibert, 7-43.
- Hatchuel, A., Weil, B. (1992). *L'expert et le système*. Paris: Economica.
- Hurst, D. K. (1984). Of boxes, bubbles, and effective management, *Harvard Business Review* 62 (3) : 78-88.
- Innes, J., Mitchell, F., Sinclair, D. (2000). Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research* 11 (3).
- Jackson, B. G. (1996). Re-engineering the sens of self: the manager and the management guru. *Journal of Management Studies* 33 (5): 571-590.
- Jacobi, D. (1985). La visualisation des concepts dans la vulgarisation scientifique. *Culture Technique* 14: 153-163.
- Johnson, H. T. (1992). *Relevance regained; from top-down control to bottom-up empowerment*. The Free Press.
- Johnson, H. T. (2002). A former management accountant reflects on his journey through the world of cost management. *Accounting History* 7 (1).
- Johnson, H. T., Bröms, A. (2002). *La méthode MBM; pour un management de la performance durable*. Editions de l'Organisation.
- Johnson, H. T., Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.
- Jones, T. C., Dugdale, D. (1998). Theory of constraints: transforming ideas? *British Accounting Review* 30: 73-91.
- Jones, T. C., Dugdale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society* 27: 121-163.
- Kaplan, R. S. (1998). Innovation action research: creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research* 10: 89-118.
- Kaplan, R. S., Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity based costing. *Harvard Business Review* 82 (11).
- Kaplan, R. S., Cooper, R. (1998). *Cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Harvard Business School Press.
- Larsson, R. G. (2010). *The rise, peak and fall of the Balanced Scorecard*. EAA 2010,

Istanbul.

- Latour, B. (1987). *Science in action*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.
- London, S. (2003). When is a magazine not a magazine? When it's HBR. *Financial Times* : 9 juin.
- Lowry, J. (1993). Management accounting's diminishing post-industrial relevance: Johnson and Kaplan revisited. *Accounting and Business Research* 23 (90).
- Lukka, K., Granlund, M. (2002). The fragmented communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres. *Accounting, Organizations and Society* 27 (1-2): 165-190.
- Lynch, M. (2006a). Discipline and the material form of images: an analysis of scientific valisibility. In *Visual cultures of science : rethinking representational practices in knowledge building and science communication* Hanover: Dartmouth College Press, 195-221.
- Lynch, M. (2006b). The production of scientific images: Vision and re-vision in the history, philosophy, and sociology of science. In *Visual cultures of science: rethinking representational practices in knowledge building and science communication* (Ed, Pauwels, L.). Hanover, New Hampshire: Dartmouth College Press, 26-40.
- Macintosh, N. B. (1994). *Management accounting and control systems; an organizational and behavioral approach*. Wiley.
- Macintosh, N. B. (1998). Management accounting in Europe: a view from Canada. *Management Accounting Research* 9: 495-500.
- Maton, E. (2007). Représentation graphique et pensée managériale, le cas de la *Harvard Business Review*, thèse de doctorat de l'Ecole Polytechnique : pastel.archives-ouvertes.fr/docs/00/50/36/94/PDF/Maton.pdf.
- Maton, E. (2009). *A Scientization of Management Studies since the 1950s? An analysis of graphics in the Administrative Science Quarterly 1956-2008*. EGOS Barcelona 2009.
- Méric, J. (2003). L'émergence d'un discours de l'analyse managériale - le cas du *balanced scorecard*. *Comptabilité, Contrôle, Audit* suppl.
- Mévellec, P. (2000). Comptabilité par activités. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Ed, Colasse, B.). Economica.
- Mévellec, P. (2003). Paramètres de conception des systèmes de coûts: étude comparative. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 9 (1).
- Mévellec, P. (2005). *Les systèmes de coûts; objectifs, paramètres de conception et analyse comparée*. Dunod OEC.
- Moisdon, J.-C. (1997). *Du mode d'existence des outils de gestion*. Éditions Seli Arslan.
- Morgan, G. (1980). Paradigms, Metaphors, and Puzzle Solving in Organization Theory. *Administrative Science Quarterly*.
- Noon, M., Jenkins, S., Martinez Lucio, M. (2000). Fads, techniques and control: the competing agendas of TPM and TECEX at the Royal Mail (UK). *Journal of Management Studies* 37 (4): 499-520.
- Nørreklit, H. (2003). The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society* 28 (6): 591-619.
- Reider, B., Saunders, G. (1988). Management accounting education: a defense of criticism. *Accounting Horizons*.
- Robinson, M. A. (1990). Contribution margin analysis: no longer relevant / strategic cost management: the new paradigm. *Journal of Management Accounting Research* 2.

- Simons, H. W. (1990). The rhetoric of inquiry as an intellectual movement. In *The rhetorical turn, invention and persuasion in the conduct of inquiry* (Ed, Simons, H. W.). Chicago: The University of Chicago Press, 1-31.
- Smith, L. D., Best, L. A., Stubbs, D. A., Johnston, J., Archibad, A. B. (2000). Scientific graphs and the hierarchy of the sciences: a latourian survey of inscription practices. *Social Studies of Science* 30 (1): 73-94.
- Tannenbaum, A. S. (1968). *Control in organizations*. New-York: McGraw-Hill.
- Vollmers, G. L. (1996). Academic cost accounting from 1920-1950: alive and well. *Journal of Management Accounting Research* 8: 183-199.
- Watson, T. J. (1995). Rhetoric, discourse and argument in organizational sense making: a reflexive tale. *Organizational Studies* 16 (5): 805-821.
- Weick, K. (1990). Cartographic myths in organizations, dans Mapping strategic thought, sous la direction d'Anne S. Huff, Chichester : John Wiley and Sons.
- Williams, K., Haslam, C., Cutler, T., Johal, S., Willis, K. (1994). Johnson 2: knowledge goes to Hollywood. *Critical Perspectives on Accounting* 5: 281-293.
- Yuthas, K., Tinker, T. (1994). Paradise regained? Myth, Milton and management accounting. *Critical Perspectives on Accounting* 5: 295-310.
- Zbaracki, M. J. (1998). The Rhetoric and Reality of Total Quality Management. *Administrative Science Quarterly* 43: 602-636.